



مجموعه سوالات حسابرسی پیشرفته

استاد مربوطه: **جناب آقای دکتر علی اکبر نونهال**

تهیه کنندگان:

**علی ایلداری**

**رسول فقیهی**

**اکبر محبوب رضایی**

**ناصر ابوالحسنی**

منابع:

فصول ۵-۷-۹ کتاب فلسفه حسابرسی دکتر یگانه

نشریه ۱۲۱ حسابرسی

استاندارد ۷۰۰ حسابرسی

حسابرسی مسولیت های اجتماعی

حسابرسی مالیاتی

حسابرسی رویداد های مالی

حسابرسی فرایند کنترل های داخلی

## فصل پنجم - نقش اقتصادی و اجتماعی حسابرسی

### 1- نقش عام اجتماعی رسیدگی و حسابرسی را توضیح دهید ؟

نقش اصلی فرایند مراقبت و کنترل ، نقش اجتماعی است . این فرآیندها خدمات مفیدی را در اجتماع برای افراد و سازمان های نیازمند به اطمینان خاطر و آرامش فراهم می کنند زیرا شک ها و تردیدها و عدم اطمینان های قبلی درباره وضعیت پدیده ها در دنیای واقعی که مورد علاقه آنها می باشند فراوان است .

به عبارت دیگر، رسیدگی و حسابرسی به پاسخ گویی و کنترل امور انسانی به طور کلی عملکرد اقتصادی به طور اخص، یاری می رساند . رسیدگی و تأیید عملکردی است که شواهد و گزارشهایی را درباره این ویژگی یا وضعیت پدیده فراهم می کنند و به انجام پاسخگوئی ، یاری می رساند .

پاسخ گو نمودن افراد یا سازمان های جامعه در مورد اعمالشان از طریق فرایند رسیدگی یا حسابرسی توسط شخص ثالث، نوعی مکانیزم کنترل اجتماعی است. این فرآیند ، ثبات و آرامش روابط انسانی را به همراه دارد.

پیام عمده در هر یک از موارد این است که رسیدگی و تأیید با مسئولیت پذیری و پاسخگویی رابطه قوی دارد و این امر برای تأمین راحتی و ثبات در امور انسانی انجام می شود.

بنابراین ، رسیدگی، تأیید و گزارش باعث آرامش خاطر می شود مبنی بر این که تصمیم ها و اعمال بر اساس شرایط و ویژگی های ناشناخته، اتخاذ نشده اند و در نتیجه مسئولیت پذیری و پاسخ گویی در جامعه افزایش می یابد.

### 2- نقش خاص حسابرسی را توضیح دهید ؟

در مورد نقش خاص اجتماعی حسابرسی، می توان چنین گفت که اطلاعات گزارش شده در مورد ایفای وظیفه مباشرت مدیر،

دارای ماهیت مالی است و پاسخ گویی مدیران به مالکان سازمان می باشد. این گواهی نه تنها برای ارائه به سهامداران، که معمولاً مخاطب آن ها هستند، بلکه برای جامعه به عنوان یک ارائه می شود» .

در بسیاری از این موقعیت ها ، اطلاعات مالی گزارش شده در دسترس هر عضوی از جامعه است و می توانند منجر به تصمیم گیری ها و اعمال اقتصادی و اجتماعی افرادی شوند که به این اطلاعات اتکا کنند.

با توجه به کیفیت پیش بینی شده از اطلاعات در دسترس عموم، ارائه اطلاعات موجب اطمینان و آرامش جامعه می شود و در

انجام این کار، نقش اجتماعی، این اطلاعات را برای پاسخ گویی سازمان های موجود در جامعه، مستحکم می کند. نقش اجتماعی حسابرسی شرکت ها را همچنین باید در ساختار گسترده تر حاکمیت شرکتی گنجانند. یعنی مکانیزمهای مختلف سازمانی و نهادی که برای هدایت و کنترل شرکتهای سهامی و مدیریت آنها هم به صورت درون سازمانی هم به صورت برون سازمانی وجود دارد.

#### حاکمیت شرکتی

حاکمیت شرکتی یک جنبه اصلی و پویای تجارت شده و توجه به آن به طور تصاعدی رو به افزایش است.

به معنای هدایت کردن گرفته شده که معمولاً برای هدایت Gubernare اولین مفهوم عبارت حاکمیت شرکتی، از واژه لاتین

یک کشتی به کار می رود و دلالت بر این دارد که حاکمیت شرکتی مستلزم هدایت است تا کنترل. روش های متعددی برای

تعریف حاکمیت شرکتی وجود دارد که از تعاریف محدود و متمرکز بر شرکت ها و سهامداران آن ها تا تعاریف جامع و در

برگیرنده پاسخ گویی شرکت ها در قبال گروه کثیری از سهامداران، افراد، ذی نفعان، متغیر هستند.

در تعریف مگینسون (۱۹۹۴) سیستم حاکمیت شرکتی را می توان مجموعه قوانین، مقررات، نهادها و روشهایی تعریف کرد که

تعیین می کنند شرکتهای چگونه و به نفع چه کسانی اداره میشوند

تعاریف نشان می دهند که شرکتهای در برابر کل جامعه؛ نسل های آینده و منابع طبیعی مسئولیت دارند در این دیدگاه سیستم حاکمیت

شرکتی در حقیقت موانع و اهرم های تعادل های درون سازمانی و برون سازمانی برای شرکتهاست که تضمین می کند آنها مسئولیت

خود را نسبت به تمام ذی نفعان انجام دهند و در تمام زمینه های فعالیت تجاری، به صورت مسئولانه عمل کنند.

### 3- چارچوب نظری حاکمیت شرکتی را تشریح نمایید؟

چند چارچوب نظری متفاوت برای توضیح و تحلیل حاکمیت شرکتی مطرح شده است. هر یک از آنها با استفاده از واژگان متفاوتی به

موضوع حاکمیت شرکتی پرداخته شده اند که ناشی از علم خاصی است .

به عنوان مثال، تئوری نمایندگی ناشی از زمینه مالی و اقتصادی است . در صورتی که تئوری هزینه معاملات ناشی از اقتصاد و

تئوری سازمانی است و تئوری ذی نفعان ناشی از یک دیدگاه اجتماعی در مورد موضوع حاکمیت شرکتی، میباشد .  
گرچه تفاوت های چشمگیری بین چارچوب های نظری مختلف وجود دارد اما دارای وجوه مشترکی هستند.

تغییرات و تحولات بازار سرمایه ، موجب تکامل تئوری های حاکمیت شرکتی شده است .قبل از توسعه بازار سهام ، شرکتها بر اموال افراد ثروتمند تکیه داشتند و شرکتها به همان افرادی تعلق داشتند که آنها را اداره می کردند و برای رشد و توسعه اقتصادی سرمایه های اندک کافی نبود و با تجمع این نوع شرکتها ، شرکتها بزرگ را به همراه داشت . پذیرش ریسک محدود به نسبت سهم و

بازده مناسب موجب تفکیک مالکیت از مدیریت و رونق بازار گردید .

#### 4-تئوری نمایندگی ، تئوری هزینه معاملات ، تئوری ذینفعان را در حاکمیت شرکتی توضیح

دهید و تفاوتهای آنها را بنویسید ؟

تئوری نمایندگی یکی از فرضیات اصلی تئوری نمایندگی این است که کارگزار و کارگزاران تضاد منافع دارند مدیران ترجیح می دهند منافع خود،

مثل کسب بیشترین پاداش ممکن را تعقیب کنند و توجهی به منافع بلند مدت سهامداران ندارند.

در واژگان تئوری نمایندگی، کاهش رفاه سهامدار زبان باقی مانده نامیده می شود .این مشکل نمایندگی، ضرورت کنترل مدیریت شرکت ها توسط سهامداران را نشان می دهد.

یک فرض اساسی و مهم دیگر تئوری نمایندگی، این است که تایید کارهای کارگزاران برای کارگزار بسیار مشکل و پرهزینه است. تجربه نشان داده است که یکی از با اهمیت ترین و موثرترین روش هماهنگی منافع سهامداران و مدیران ، روش حسابرسی مستقل است .

به طور مختصر، برخی از روشهای مستقیم که از طریق آنها سهامداران میتوانند مدیران را کنترل و به حل و فصل تضادها

کمک کنند به شرح ذیل است:

- حق رای سهامداران در مجامع عمومی بر نحوه اداره شرکت تاثیر می گذارد .

- قرار دادهای فی مابین سهامداران و مدیران نیز یکی از راه کارها است گر چه به اصلاح و بهبود حاکمیت شرکتی،

مناسبت خود را از دست می دهند.

- یک راهکار نهایی، راه حل خروج است. واضح است که خروج سهامدار اصلی موجب نگرانی بازیگران بازار سرمایه

می شود و در پی آن سهامداران بیشتری نگران افت شدید قیمت شده و با فروش سهام خود، کاهش شدید قیمت سهام را موجب خواهند

شددر نتیجه منافع مدیران را متاثر خواهد نمود.

تئوری هزینه معاملات

در این تئوری شرکت نه تنها به عنوان یک واحد اقتصادی عمومی غیر شخصی، بلکه به عنوان یک سازمان متشکل از افراد با

دیدگاه ها و اهداف مختلف است. اقتصاد سنتی تمام کارگزاران اقتصادی را منطقی، و افزایش سود را هدف اولیه تجارت در نظر می گیرد. برعکس، اقتصاد هزینه معاملات، رفتار انسان را به نحو واقع بینانه تر در نظر می گیرد در این الگو، مدیران و دیگر کارگزاران اقتصادی، منطبق محدود را به کار می برند.

اقتصاد هزینه معاملات، همچنین فرض اساسی فرصت طلبی را می سازد. این تئوری فرض می کند که مدیران همچون افراد دیگر در برخی از مواقع فرصت طلب هستند. نتیجه فرض منطبق محدود و فرصت طلبی این است که شرکت ها باید.

فرصت طلبی به صورت تمایل کارگزار در به کارگیری تمام روش های موجود برای افزایش منافع شخصی تعریف شده است

.چنین رفتار فرصت طلبانه ای می تواند نتایج نامطلوبی برای شرکت و سهامداران به بار آورد. در نتیجه، این عملکرد نیاز به کنترل دارد.

تئوری هزینه معاملات در برابر تئوری نمایندگی

یکی از تفاوت های اصلی بین آنها استفاده از یک آرایه بندی متفاوت است. تئوری هزینه معاملات فرض میکند که افراد

اغلب فرصت طلب هستند، در صورتی که تئوری نمایندگی، خطر اخلاقی و هزینه های نمایندگی را مورد بحث قرار می دهد.

تئوری نمایندگی، فرض می کند مدیران به دنبال عایدی های متفرقه هستند، در صورتی که در تئوری هزینه معاملات، مدیران معاملات خود را به صورت فرصت طلبانه ای ترتیب می دهند. تفاوت دیگر این است که واحد بررسی تحلیل در تئوری نمایندگی، کارگزار فردی است، در صورتی که در تئوری هزینه معاملات، واحد بررسی تحلیل، معامله است. با این همه، هر دو تئوری به یک مشکل میپردازند: چگونه مدیر را متقاعد کنیم تا منافع سهامداران و افزایش سود شرکت سهامدار را به جای منافع شخصی خود دنبال کند؟

جدول مقایسه ای تئوری نمایندگی در برابر تئوری ذینفعان

تئوری نمایندگی	تئوری هزینه معاملات	
بحث خطر اخلاقی و هزینه نمایندگی	فرصت طلب هستند	افراد
بدنبال عایدی متفرقه	معاملات فرصت طلبانه	مدیران
کارگزار فردی	تجزیه و تحلیل معامله	واحد بررسی تحلیل

تئوری ذی نفعان

تئوری ذینفعان، ترکیبی از تئوری های سازمانی و تئوریهای اجتماعی است. اساس تئوری ذی نفعان این است که شرکت ها بسیار بزرگ شده اند و تاثیر آن ها بر جامعه آن چنان عمیق است که باید به جز سهامداران، به بخش های بسیار بیشتری از جامعه توجه کرده و پاسخ گو باشند. نه تنها ذینفعان تحت تاثیر شرکتها هستند بلکه آنها نیز بر شرکتها تاثیر میگذارند. عموم مردم را می توان ذی نفع شرکتی در نظر گرفت. در واقع هر ذی نفع، بخش از سلسله قرار دادهای صریح و ضمنی را نشان می دهد که یک شرکت را تشکیل می دهد.

یک انگیزه برای تشویق به ایفای مسئولیت اجتماعی شرکت ها ناشی از این باور است که شرکت ها مسئولیت دارند تا به فرض میشود که شرکت ها باید به صورتی اخلاقی عمل کند و « اخلاقیات ناب » صورتی اخلاقی عمل کند در این دیدگاه منافع تمام ذی نفعان را در نظر بگیرند.

تئوری نمایندگی در صورتی موثر و قابل استفاده می شود که از چهار اصل اخلاقی پیروی گردد:

- اجتناب از لطمه زدن به دیگران
- احترام به آرای دیگران
- اجتناب از دروغگویی

## - پذیرش توافقه‌ها

تئوری ذی نفعان در برابر تئوری نمایندگی

از لحاظ نظری تفاوت‌های مشخصی بین این دو الگو وجود دارد که در نگاه اول این دو تئوری را سازش ناپذیر میسازد. لکن با بررسی دقیقتر میتوان به شباهتهای بین این دو تئوری پی برد. به عنوان مثال مدیران به عنوان یک گروه از ذینفعان در موضع کنترل نهائی قرار دارند زیرا آنها دارای قدرت تصمیم‌گیری بوده که به ایشان اجازه میدهد تا منابع شرکت را به صورتی موافق با ادعاهای دیگر گروههای ذینفع تخصیص دهند. این بدان معناست که مدیر شرکت در نهایت مسئول رفع نیازها و انتظارات ذینفعان می باشد. بین گروه کلی روابط ذی نفع - کارگزار و روابط کارگمار - کارگزار تعادلی وجود دارد که در تئوری نمایندگی بیان می شود. روابط کارگزار - کارگزار و روابط کارگمار - کارگزار هر دو مستلزم یک قرارداد صریح یا ضمنی میباشند که

هدف آن سازگاری بین منافع مختلف است.

پذیرش دیدگاه تئوری نمایندگی به تبیین تئوری بر اساس نفع شخصی منجر میشود، در حالی که پذیرش دیدگاه دیگر، به تبیین تئوری بر اساس مسئولیت اجتماعی منجر میگردد. گسترش بازار سرمایه و پیشگیری از فروپاشی شرکتها ممکن نیست، مگر آنکه بتوان به تنحوی این دودیدگاه را با هم ترکیب نمود در غیر این صورت نمی توان به حاکمیت شرکتی مناسب دست یافت. و استقرار حاکمیت شرکتی بدون وجود حسابرسی مستقل امکان پذیر نمی باشد.

## 5- نقش اقتصادی خاص در حسابرسی را بنویسید؟

این استدلال اقتصادی برای توجیه نیاز به حسابرسی، نشان میدهد که اگر پیامدهای اقتصادی تضادهای بالقوه در روابط قراردادی مانند سرمایه گذاری در یک سازمان بیشتر از هزینه های حسابرسی باشد به نفع هر فرد است که از حسابرسی استفاده کند. حسابرسی امکان ارتقای کیفیت گزارشهای مالی را فراهم نموده و گزارشهای مالی بهتر امکان کاهش تضادهای قراردادی را بوجود می آورد.

نقش اقتصادی اساسی حسابرس در یک بازار تحت نظارت را میتوان به صورت نماینده ای برای مالکان و به طور غیر مستقیم برای دیگران تصور کرد که در آن یک منبع اطلاعاتی از یک سازمان خصوصی و درباره آن وجود دارد و اگر توسط یک فرایند کنترل کیفیت مانند حسابرسی، تحت نظارت نباشد، امکان لطمه و زیان اقتصادی برای مصرف کننده وجود دارد.

اطلاعات مالی شرکتهای سهامی در صورتیکه نامربوط و غیرقابل اعتماد باشند، ممکن است موجب زیان های اقتصادی برای سهامداران و سایر ذینفعان برون سازمانی شود. در این شرایط، انجام حسابرسی حداقل این انتظار

را بوجود می آورد که تحریف سود شرکت یا توسط حسابرس گزارش شده و یا مدیریت ناگزیر از اصلاح گزارش های مالی خواهد بود البته باید توجه نمود که این کار، یک تصمیم سرمایه گذاری عقلانی را تضمین نخواهد کرد.

## 6- نقش روانشناسی رسیدگی در حسابرسی را بنویسید؟

فرایند رسیدگی و تأیید به طور کلی و حبارسی به طور خاص دارای سه نقش متفاوت و تا اندازه های مرتبط به هم میباشند:

اولین نقش - مربوط به ایجاد ثبات لازم در روابط اجتماعی با دادن اطمینان و آرامش به افراد و سازمانهایی که با شک، □

تردید و عدم اطمینان مواجهاند.

نقش دوم - بهینه نمودن تصمیمگیری عقلایی فردی و سازمانی با پیامد اقتصادی است □ .

نقش سوم - در جهت منافع شخصی و اجتماعی و اقتصادی افراد و سازمانها است

یک نقش با اهمیت نقش مربوط به ماهیت روانی رسیدگی، تأیید و حسابرسی است. یعنی قابلیت تأثیر فرایند رسیدگی، تأیید و حسابرسی در آرامش روان افراد تشکیل دهنده ساختار سازمانی.

ارزش نقش رسیدگی، تأیید و حسابرسی این است که چنین عملکردی، مانع نگرانی افراد میشود و به حفظ ثبات در روابط اجتماعی یا اقتصادی یاری می رساند. بنابراین حضور حسابرس در محل کار و فعالیت برای کاهش شک و تردید و عدم اطمینان کافی است.

وجود واژه ای مانند ارائه منصفانه در گزارشهای حسابرسی تأکید بر این موضوع دارد که وجود حسابرس به عنوان کنترل کننده

کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی دلالت بر وجود یک بنیاد علمی بوده بنابراین، درک کیفیت حسابداری است که آرامش و اطمینان روانی را برای استفاده کننده از گزارشات مالی را مهیا مینماید نه دستیابی به آن.

## 7- نقش روانی فرایند رسیدگی و تأیید و حسابرسی را بنویسید؟

گامبلینگ استدلالهایی در ارتباط درباره نقش حسابداری و به طور ضمنی حسابرسی ارائه میدهد. توضیح او بدین صورت است که حسابداری یک نقش جادویی در جامعه دارد و کاربرد آن در جامعه تشریفات و اقتصادی است.



آنچه که افراد از حسابداری میخواهند، یک واقعیت مطلق نیست، بلکه به توافق رسیدن در مورد شرح و توضیح رویدادهای اقتصادی است. در این شرایط نقش حسابداری در ایجاد آرامش در یک موقعیت خاص از طریق تفسیر پیام حسابداری گزارش شده مورد توافق همگان می باشد.

گامبلینگ معتقد است: حسابداری ممکن است چیزی جز اظهار احترام برای افزایش اعتبار سازمان گزارش دهنده و مدیر آن نباشد،

یعنی یک بازنمایی از ثروت نمادین که شامل قدرت و اختیار و جنبه های اقتصادی معرف ثروت میباشد.

فقط با انجام حسابرسی میتوان به افراد برون سازمانی، اطمینان خاطر داد که صورتهای مالی و اطلاعات حسابداری مندرج در آن، شرکت گزارشدهنده و مدیر آن در موقعیت مطلوب و مناسبی قرار دارند.

حسابرس در تهیه گزارش حسابرسی از سمبولیسم استفاده میکند، واقعیتی از صورتهای مالی قابل اعتماد و توصیف کننده رویدادهای اقتصادی ایجاد میکند و نظم اجتماعی را با وارد کردن چنین اعتمادی به فرایند بازار فراهم میآورد. به عنوان یک جزء مهم از مقوله پاسخگویی مدیران برای عده ای آرامش خاطر و برای عده ای دیگر ناآرامی به ارمغان میآورد

## 8- نقش بیمه سیاسی حسابرسی را بنویسید؟

بعد دیگری که از خدمات حسابرسی در جوامع پیشرو در حسابرسی مطرح است، بیمه سیاسی است. این موضوع مربوط به انگیزه های سیاستمداران و دولتمردان برای استفاده از خدمات حسابرسان مستقل می باشد.

در طول سالها، حتی در اوایل سدهی اخیر و فروپاشی شرکتهایی چون انرون و ورلدکام در آمریکا، حسابرسان مستقل، سپر بلایی در برابر مشکلات ناشی از فروپاشیها و ورشکستگی ها برای دولت بوده اند.

اشاره انگشت اتهام به سوی حسابرسان مستقل موجب بیمه سیاسی دولت مردان میشود و برای آنها منافع سیاسی به همراه دارد و تک تک سرمایه گذاران زیان دیده در بازار به اعتبار حسابرسان مستقل و مقوله قصور احتمالی آنها متمرکز میشوند و آنها را در مقابل حسابرسان مستقل قرار میدهند.

## فصل هفتم - فرضیات بدیهی حسابرسی

### 1- ماهیت فرضیات بدیهی در حسابرسی را تشریح نمایید؟

ماهیت فرضیات بدیهی:

معمولاً فلاسفه و علمای منطق پنج ویژگی برای فرضیات بدیهی قائلند:

- برای توسعه هر زمینه علمی ضروری اند
- مستقیماً قابلیت تأیید ندارند
- مبنایی برای استنتاج می باشند
- مبنای ایجاد یک ساختار تئوری هستند
- در پرتو پیشرفت علم در معرض پرسش و تردید قرار دارند.

ارسطو میگوید: نقطه آغاز هر علمی، تعدادی فرضیات بدیهی است که نیازی به اثبات آنها نیست

از این عبارت کوتاه می توان دلایل وجود فرضیات بدیهی را تشخیص داد. استدلال را بدون داشتن یک نقطه آغازین نمی توان شروع کرد. فرضیات بدیهی سنگ زیر بنای هر تئوری را تشکیل می دهند. مهم این است که این فرضیات بدیهی وجود داشته باشند، خواه حقیقت داشته باشند و خواه نه، درحقیقت، این فرضیات بدیهی نوعی از قضایا هستند که باید بدون سؤالی آنها را پذیرفت. فرضیات بدیهی علیرغم اینکه مستقیماً قابلیت تأیید ندارند، اما نتایج حاصل از آنها را می توان مورد آزمون قرار داد و چنین تأییدی دلالت بر حقیقت خود فرضیات بدیهی دارند. اشکالی که وجود دارد این است که آنچه که اغلب اوقات در یک برهه از زمان بی چون و چرا معتبر می باشد، می تواند در زمان دیگری کاملاً فاقد اعتبار باشد. چارلز وست چرچمن معتقد است که فرضیات بدیهی باید ویژگیهای ذیل را داشته باشند تا هم برای ایجاد و هم توسعه

ساختار تئوری مفید باشند:

1- فرضیات بدیهی باید با یکدیگر سازگار باشند، ساختار تهیه شده بر اساس پایه ای لرزان چندان دوام نمی آورد، تئوریهای ایجاد شده بر اساس فرضیات بدیهی متضاد، نمی توانند با دنیای واقع مطابقت داشته باشند.

2- فرضیات بدیهی هر علم باید برای اثبات و حمایت تئوریهای آن کافی باشد.

بنابراین فرضیات بدیهی چارچوبی برای توسعه و آزمون تئوری می باشند. ویژگیهای مذکور نشان می دهد که بنایی که بر روی شن ساخته می شود، دوامی ندارد (موتزو شرف) (اگر بصورت قیاسی با استفاده از فرضیات بدیهی

استدلال کنیم، می

توانیم علت تمام نتیجه گیریها را نیز در آنها بیابیم و براساس تطابق آنها با فرضیات بدیهی نتیجه گیریهای انجام شده را بیازماییم. بدین ترتیب، فرضیات بدیهی قالبی برای تئوری و آزمون آن فراهم می کنند. اگر فرضیات بدیهی همساز و کافی باشند و اگر نتیجه گیریهای ناشی از آنها از قواعد منطق و استدلال پیروی کنند نتایج باید بدون تناقض و مطلوب باشند. نتیجه گیریهایی را که نمی توان در فرضیات بدیهی زمینه یابی کرد، یا آنها ناسازگار ند، یا هیچ اعتباری ندارند. در نهایت باید تأیید کرد که فرضیات بدیهی معتبر و مناسب ممکن است بعداً مورد تردید و پرسش قرار گیرند و مشخص شود که فاقد اعتبارند. علما و منطق شناسان در حمایت از فرضیات بدیهی، در استدلالهای خود تأیید می کنند که ما باید بطور مداوم و پیوسته فرضیات بدیهی را بررسی کرده و در یابیم که در پرتو شواهد نوین دارای اعتبارند یا خیر. قبل از پرداختن به فرضیات بدیهی حسابرسی اشاره به دو مثال در دو زمینه علمی هندسه اقلیدسی و حسابداری، ممکن است در انتقال موضوع سودمند باشند یاد می رود در دوره دبستان وقتی که خانم امیر علایی معلم فرهیخته ما در مورد هندسه اقلیدسی و فرضیات بدیهی آن، یعنی اثر گچ بر تخته، اثر: « صحبت می کرد، گچ را به طرف تخته سیاه پرتاب می کرد و نقطه را این گونه توصیف نمود «نقطه» کوتاه ترین:» و بپذیرش نقطه به عنوان فرض بدیهی ادامه داد. «مداد بر کاغذ، شکلی که نه طول دارد، نه عرض، نه ارتفاع...» فاصله بین دو نقطه خط راست می باشد و از برخورد سه خط مثلث واز برخورد چهار خط مساوی، مربع وبله، با فرض بدیهی نقطه، علم هندسه اقلیدسی شروع شد و پایه وشالوده تئوری تمام اشکال هندسه با این فرض تبیین گردید، هرچند که این فرض بدیهی ممکن است مورد پرسش و تردید صاحب نظران ریاضی قرار گیرد. در علم حسابداری هم یکی از فرضیات بدیهی حسابداری که در درس اصول حسابداری (1) به دانشگاه با آن آشنا شدید،

فرضیه ذیل بود:

پول به عنوان واحد اندازه گیری - رویداد های مالی را می توان بر اساس مقادیر پولی به صورت معنی داری بیان کرد این فرض بدیهی، نقطه شروع هر کار حسابداری است، خواه بصورت تئوری و خواه بصورت علمی بدون پذیرش چنین فرضی، هیچ رویداد مالی، هیچ ثبتي و... وجود نخواهد داشت. این فرض است که هیچ فرد مبتدی هرگز آن را مورد تردید و سوال قرار نمی دهد لکن در مواردی می تواند مورد تردید و پرسش صاحب نظران حسابداری واقع شود. این فرض بدیهی مبنایی برای استدلال های قیاس در حسابداری است البته در مواردی ممکن است با بی اعتباری آن مواجه شویم. در شرایط فوق توری و تغییرات سریع در ارزش پول، ممکن است این فرض بدیهی دچار چالش شود. پس این فرض بدیهی در پیشرفت تئوری حسابداری تأثیر دارد.

فرضیات بدیهی نه تنها روش تئوری برای درک و شناخت پایه و اساس دانش حسابداری است، بلکه راهی برای اندیشیدن درباره مشکلات موجود و راه حل آنها می باشند. این فرضیات این امکان را برای حسابرسان فراهم می کند که آیا چنین

از آنجا که فرضیات: «میگوید، فرضیات بدیهی وجود دارند» چمبرز. «عملکردی بر اساس استدلال تئوری صحیح است یا خیر بدیهی یک انسان، ما هیت درک او از جهانی است که در آن عمل می کند، اگر فرضیات بدیهی او بی ربط و نابجا باشند وی و عملکردش هیچ یک ارزش احترام همنو عانش را ندارند. بررسی و آزمون فرضیات بدیهی یک فرد ساده ترین و موثرترین روش برای کشف امکان و مسیر پیشرفت ها و نو آوریها در عمل می باشد، چون قضاوت منطقی فرد تنها راه «مصونیت او در برابر خود فریبی، ریا و تقلب می باشد

فرضیات بدیهی حسابرسی: فرضیات بدیهی حسابرسی وجود دارند، باید آنها را شناسایی کرد، در غیر این صورت قادر به استدلال و نتیجه گیری در حسابرسی نخواهیم بود. این فرضیات باید صریح و روشن بیان شوند تا برای همگان قابل درک باشند.

این فرضیات در سه گروه قابل دسته بندی هستند:

گروه اول: فرضیات بدیهی توجیه کننده حسابرسی

گروه دوم: فرضیات بدیهی رفتاری حسابرسی

گروه سوم: فرضیات بدیهی کارکردی حسابرسی

## ۲ - فرضیات بدیهی توجیه کننده حسابرسی را تشریح کنید؟

بررسی آرا و نظرات موجود متون معتبر حسابرسی نشان می دهد که پنج فرض بدیهی قابل تبیین است تا پایه و اساس تئوری وجودی حسابرسی را به آنها بنا نهاد. آنها فرضیات توجیه کننده خدمات گواهی حسابرسی هستند.

اولین فرض: کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی، بدون گواهی حسابرسان مستقل از قابلیت اعتماد کافی برخوردار نمی باشد مدیران مسئول تهیه اطلاعات حسابداری هستند که محتوای صورتهای مالی را تشکیل میدهند. بنا براین تهیه و ارائه صورتهای مالی توسط مدیران، یک فرایند خود ارزشیابی است که فاقد عامل بی طرفی می باشد که قابلیت اعتماد و باور پذیری آنها مورد تردید قرار می دهد، مدیران نه تنها مسئول گزارش ایفای وظیفه مباشرت مالی اند، بلکه مسئول فرایند حسابداری تهیه صورتهای مالی نیز می باشند در شرایط موجود در محیطی که مدیران قدرت و اختیار انتخاب روشهای حسابداری و تهیه و ارائه صورتهای مالی را دارند، نگرانیهای استفاده کننده گان برون سازمانی این صورتهای مالی بی مورد نیست. فقط در صورتی که استفاده کنندگان برون سازمانی صورتهای مالی به استفاده از صورتهای مالی حسابرسی نشده تمایل داشته باشند. انجام حسابرسی ضرورتی نخواهد داشت. این فرض بدیهی اساسی ترین فرض در تئوری و فلسفه حسابرسی است که اگر پذیرفته نشود فرضیات بدیهی بعدی، منطقی نخواهد بود. دومین فرض: به عنوان بخشی از فرایند پاسخگویی، گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی توسط حسابرس مستقل، مطلوبترین راهکار است

این فرض بدیهی تصریح می کند که از میان تمام اقدامات نظارتی که از جانب ذی نفعان بر سازمانها و شرکت ها، اعمال می شود، حسابرسی مستقل با توجه به فزونی فایده برهزینه حسابرسی معقولانه، منطقی و در عین حال ضروری تر است.

این فرض بدیهی مورد تردید و پرسش برخی قرار دارد، پرسشگران مذکور بر این باورند که حسابرسی پیش بینی های مالی، کشف تقلب و اشتباه، ارزیابی سیستم های کنترل داخلی، حسابرسی عملیاتی، ارزیابی کارآئی و اثربخشی، صرفه اقتصادی و... که بخشی از فرایند پاسخگویی به زعم آنهاست، در این فرض نادیده گرفته شده است و فقط حسابرسی مالی مدنظر است.

همچنین تعدادی از صاحب نظران که بر پاسخگویی اجتماعی و تأثیر عملیات سازمانها بر جامعه، تأکید بیشتری دارند، فرض بدیهی مذکور را مورد تردید قرار داده اند.

سومین فرض: گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی برای ذی نفعان، با انجام حسابرسی حاصل می شود این فرض بدیهی قید می کند که تأیید و اثبات کیفیت صورتهای مالی با انجام حسابرسی مستقل یعنی توسط یک سیستم نظارتی برون سازمانی به بهترین نحو حاصل می شود و در نتیجه نباید یک عملکرد اختیاری باشد، همان طور که والاس می گوید، بخش اعظمی از متون علمی حسابرسی بر این باور جهانی استوار است، که به حسابرسی در سطح جهانی نیاز است. در این فرض بدیهی، تبیین می شود که با فرض اینکه اطلاعات مالی برای رفاه عمومی ضروری است، با انجام حسابرسی مستقل برشرکتها و سازمان های گزارش کننده، از مصرف کننده حمایت می شود. بنابراین در بازارهای تحت نظارت در سطح جهانی دیدگاه مذکور، دیدگاه برتر و غالب است. همان طوری که والاس اشاره می کند که فرضیات دیگری نیز وجود دارد که نشان می دهد تأثیر بازار در موقعیت های نمایندگی (از جمله تئوری نمایندگی و فرضیه بیمه برای مدیران نیز انگیزه هایی جهت انجام حسابرسی مستقل بطور داوطلبانه وجود دارد چهارمین فرض: کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را می توان بافرایند حسابرسی مستقل گواهی نمود این فرض از فرضیات قبلی بدست می آید. این فرض بدیهی قید می کند که کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی، قابل حسابرسی می باشند. بعبارت دیگر باید از حسابرس خواست که این کار را انجام دهد. این فرض در شرایط کلی بیان شده است. برای مثال وسعت، حجم و پیچیدگی سازمانها و شرکتها ی بزرگ ممکن است طوری باشد که علیرغم استفاده از چند شیوه حسابرسی، در مورد کفایت عملکرد حسابرسی در تأیید و اثبات کیفیت صورتهای مالی تردید هایی وجود داشته باشد، اما در این موقعیت ها، وجود حسابرسی داخلی ممکن است بعنوان وزنه تعادلی در برابر این تردیدها عمل کند.

پنجمین فرض: ذی نفعان سازمانها و شرکتها در وضعیتی نیستند که بتوانند شخصاً کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را گواهی کنند از ویژگیهای اصلی سازمانها و شرکتهای بزرگ، تفکیک مالکیت، ذی نفعان و مدیریت بطور فیزیکی و قانونی است و مدیران

در موقعیت نمایندگی آنها قرار دارند. با توسعه شرکتها و سازمانها، ذی نفعان آنها تمایل دارند از عملیات جاری و روزمره آگاهی داشته باشند، لکن از نظر فیزیکی و ذهنی از شرکتها و سازمانها دور هستند. علاوه بر آن ذی نفعان در برخی از موارد، دارای منافع موقت هستند. بعنوان مثال، اعتبار دهندگان و یا فروشنندگان پس از تسویه حساب مطالبات خود، منافع دیگری در سازمانها و یا شرکتها ی ذی ربط ندارند. بنابراین انگیزه ها و یا منافع دراز مدتی در این مورد برای آنها متصور نیست. بالاخره حتی اگر این انگیزه و قابلیت برای حسابرسی توسط تک تک ذی نفعان و افراد برون سازمانی وجود داشته باشد و قرار باشد که شخصاً صورتهای مالی را تأیید کنند. بار غیر قابل تحمل و غیر ممکن بر دوش مدیریت گذاشته خواهد شد که تحمل آن امکان پذیر نمی باشد و حضور هزاران نفر ذی نفع برای تأیید کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی، عملیات جاری و روزمره سازمانها و شرکتها را مختل می کند و هزینه سنگینی را هم به ذی نفعان تحمیل خواهد کرد. پس شیوه معمول انجام حسابرسی توسط حسابداران حرفه ای و با صلاحیت برون سازمانی است.

## 2- فرضیات بدیهی رفتاری حسابرسی را تشریح نمایید؟

این جنبه از فلسفه و تئوری حسابرسی، شامل فرضیات کلیدی خاصی درباره ویژگیهای رفتاری حسابرس مسئول کار تأیید، اثبات و گواهی کیفیت اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی است

اولین فرض - بین حسابرس مستقل و مدیریت سازمان و یا شرکت تحت حسابرسی هیچ گونه تضاد منافی وجود ندارد مدیریت علاقه مند به رشد و شکوفایی کاری است که به عهده دارد و حسابرسان کاری را انجام می دهند که هدف آن بهره مندی از منافع متعددی است. این اهداف با هم سازگارند. در واقع مدیریت یکی از ذی نفعانی است که باید از اطلاعات تأیید شده بهره مند شود. از این رو منافع دو جانبه ای وجود دارد و منطقی است تصور کنیم که بین مدیر و حسابرس هیچ گونه تضاد منافی وجود ندارد. با این وجود در کوتاه مدت این تضاد بوجود خواهد آمد تحت شرایط معینی، یک مدیر ممکن است احساس کند که فریب حسابرس، به نفع خود و سازمان و یا شرکت تحت حسابرسی است. که حسابرس باید کاملاً از چنین پیشامدهای احتمالی آگاه باشد.

دومین فرض - هیچ گونه محدودیت مقرراتی یا نظارتی غیر منطقی وجود ندارد که بر حسابرسان اعمال شود و

آنها را از گواهی اطلاعات مندرج در صورتهای مالی بازدارد منطقی است تصور شود که حمایت کافی جهت انجام حسابرسی وجود دارد. یعنی فرض میشود که قوانین و مقررات موجود، شامل محدودیت و استثنایی نیستند که حسابرسان را از اعمال حق دسترسی به شواهد مورد نیاز خود باز دارد. این امر در مورد سهامداران نیز صدق می کند. بویژه حسابرسی دارای حق برقراری ارتباط با سهامداران و سایر ذی نفعان در موارد ضروری است اگر این فرض بدیهی پذیرفته نشود، هیچ ضمانتی وجود ندارد که حسابرسان قادر باشند کار خود را اثربخش انجام دهند

و به اهداف مورد نظر حسابرسی دست یابند. شواهد موجود در سراسر دنیانشان می دهند که قوانین و مقررات اکثر کشورها از این فرض بدیهی حمایت می کنند.

سومین فرض: حسابرس در یک موضع مستقل ظاهری و باطنی برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی قرار دارد. این فرض یکی از مهمترین استنباط‌ها در تئوری و عمل حسابرسی مستقل است. یعنی ضروری است که فرد انجام دهنده تأیید و اثبات کیفیت اطلاعات مذکور قادر باشد این کار را فارغ از فشارهای موجود و بالقوه‌ای که به قضاوت وی لطمه می زند، انجام دهد. اگر حسابرس بی طرفانه عمل نکند، حسابرسی و اظهار نظر وی مورد شک و تردید جدی قرار می گیرد و این امر موجب می شود که سهامداران و سایر گروه‌های ذی نفع، اطمینانی به اظهار نظر و اطلاعات حسابداری مندرج در صورت‌های مالی نداشته باشند. استقلال جوهره حسابداری است و این موضوع نشان می دهد که هر چیزی که مانع استقلال حسابرس شود باید موجب نگرانی گردد.

چهارمین فرض: حسابرس برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی دارای مهارت و تجربه کافی است. حسابرسی مربوط به تأیید و اثبات کیفیت یک موضوع بسیار فنی و پیچیده است. بنابراین بجاست که فرض کنیم حسابرس مهارت و تجربه کافی و مناسب برای دستیابی به اهداف حسابرسی را داراست. این فرض بدیهی با دیدگاه تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی در آمریکا در مورد آموزش فنی، صلاحیت حرفه‌ای و مهارت کافی حسابرس مطابقت دارد و بعنوان بخشی از فرایند پاسخ گویی و حسابداری که نیاز به مهارت‌های خاصی دارد بیان شده است. پنجمین فرض: حسابرس بعنوان یک کارشناس حرفه‌ای نسبت به کیفیت کار خود، پاسخ گو است.

موقعیت حرفه‌ای حسابرس مستقل ایجاب میکند که تعهدات حرفه‌ای مناسبی را اعمال کند. حسابرسی خدمتی است که در

آن حاصل آزمون‌ها و اعمال روش‌های حسابرسی، به شکل یک گزارش ارائه می شود. از آنجا که استفاده کنندگان این خدمت، فقط گزارش مذکور را دریافت کرده و شواهد محسوسی به غیر از آنرا در مورد فعالیت‌های حسابرسان دریافت نمی کنند. بنابراین لازم است استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی، اطمینان کافی به حسابرس بعنوان یک کارشناس حرفه‌ای داشته باشند. این فرض بدیهی یک اصل اساسی و پذیرفته شده در تمام حرفه‌های ماندگار است. طبق این فرض متخصصان با جامعه خود یک پیمان ضمنی می بندند که مهارت‌های خود را در خدمت صاحبکاران به کار گیرند، نیازهای آنان را بر منافع شخصی خود ترجیح دهند و از یک اصول مناسب حرفه‌ای پیروی کنند. افزون بر استدلال‌های فوق حسابرسان در یک موقعیت

اقتصادی قرار دارند که در آن منفعت شخصی موجب می شود، مسئولانه و با مراقبت حرفه‌ای عمل کنند. (به دلیل نتایج و پیامدهای اقتصادی از دست دادن شهرت و اعتبار خود).

### 3- فرضیات بدیهی کارکردی حسابرسی را تشریح نمایید ؟

گروه سوم فرضیات بدیهی مربوط به فعالیت حسابرسی هستند. این فرضیات در جهت تأیید جنبه های کارکردی و روشهای حسابرسی تبیین می شود. این فرضیات به کیفیت اطلاعات مالی حسابرسی شده، در دسترس بودن کفایت شواهد حسابرسی و ضرورت گزارش هدفمند حسابرسی مربوط است.

اولین فرض : اصول یا استانداردهایی وجود دارد که به کمک آنها حسابرسی می تواند کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را ارزشیابی کند بعنوان بخشی از حاکمیت شرکتی و پاسخگویی مدیریتی، کیفیت صورتهای مالی گزارش شده به ذی نفعان سازمانها و شرکتهای بر اساس مربوط بودن آنها برای تصمیم گیری و قابلیت اعتماد آنها بعنوان باز نمودهایی از پدیدههای اقتصادی قابل گزارش بیان شود. منطقی است که چنین معیارهای ارزیابی کیفیت را بعنوان پایه و اساس اهداف حسابرسی بدانیم . پس بدون این فرض ، حسابرسی نمی تواند مربوط بودن و قابلیت اعتماد اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی را تأیید و گواهی کند. حسابرسان برای بیان کیفیت اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی از عبارت نا مشخص ارائه منصفانه استفاده می کنند . این واژه بعنوان بخشی از پاسخ گویی ، ریشه ای قانونی دارد و با پیروی از سنت و عرف « ایران مطلوب حقوقی از آن استفاده می شود.

دومین فرض : شواهد کافی و معتبر برای تأیید نظر حسابرسی در مورد کیفیت صورتهای مالی وجود دارد و

حسابرسی می تواند این شواهد را در یک زمان منطقی و با هزینه ای معقول جمع آوری و ارزشیابی کند اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی ، محصول فرعی یک فرایند پیچیده فنی است . حسابرسی مسئول رسیدگی این فرایند و تعیین کیفیت محصول این فرایند ، یعنی گزارشگری مالی است . برای انجام این کار ، با اعمال مراقبت حرفه ای باید شواهد کافی و معتبر وجود داشته باشد . اگر این فرض بدیهی پذیرفته نشود، حسابرسی از احتمال انجام کار حسابرسی بطور مطلوب آگاهی نخواهد داشت . همچنین لازم است شواهد معتبر ، مناسب و کافی در محدوده زمانی و با هزینه ای معقول گرد آوری و برای اظهار نظر استفاده شود . پس حسابرسی باید پس از پایان سال مالی ، هرچه سریعتر به منظور تأمین اطلاعات به موقع برای سهامداران و سایر گروه های ذی نفع انجام شود.

سومین فرض : اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی ، عاری از تحریف با اهمیت هستند هدف اصلی حسابرسی ، گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است . بنا براین علیرغم انتظارات عموم، هدف حسابرسی کشف تقلب و اشتباه نمی باشد . حسابرسان بدون پیش فرض وجود تقلب و اشتباه ، به کار خود می پردازند . اگر فرض کنیم که صورتهای مالی مورد حسابرسی ، شامل اشتباه و تقلب است . باید برنامه ای فراتر از آنچه که اکنون طبق استانداردهای حسابرسی ، ضروری دانسته می شود طرح ریزی کنیم و این سؤال بوجود می



آید که آیا می توان نوعی حسابرسی را طرح ریزی کرد که اطمینانی بر کشف تمام اشتباهات و تقلبها فراهم کند ، این فرض بدیهی با سوء جریانها و فروپاشی های اخیر شرکتهای بزرگی چون ورلدکام و انرون مطابقت ندارد و مورد پرسش و چالش قرار دارد . چهارمین فرض - کنترل داخلی ، احتمال تحریف های با اهمیت را از بین می برد . بر اساس حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک ، نوع، ماهیت ، حجم رسیدگیهای هر برنامه حسابرسی بستگی به وضعیت کنترلهای داخلی دارد . بر اساس این فرض ، وجود یک سیستم کنترل داخلی مناسب ، احتمال اشتباه ها و تقلب ها را بر طرف می کند . البته ، این که امکان وجود اشتباه و تقلب ها کاملاً از بین برود مورد تردید است ولی با اعمال کنترلهای داخلی مناسب می توان آنرا کاهش داد .

پنجمین فرض - حسابرس می تواند مربوط بودن و قابلیت اعتماد اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را به صورتی هدفمند به ذی نفعان ابلاغ نماید

این فرض بر این موضوع اشاره دارد که گزارش حسابرسی ، روشی برای ابلاغ نتایج کار حسابرسی به سهامداران ، ذینفعان سازمانها و شرکتهای به عنوان بخشی از پاسخگوئی و حاکمیت شرکتی است .

استدلال منطقی نشان می دهد ، فایده ابلاغ اطلاعات مندرج در صورتهای مالی ، مربوط به این موضوع است که آیا استفاده کنندگان از این اطلاعات می توانند معنی و مفهوم نظر حسابرس درباره کیفیت اطلاعات حسابداری تأیید شده را درک کنند؟

اگر فرض شود که استفاده کنندگان قادر به درک و تفسیر تأیید حسابرس نیستند ، تأثیر حسابرسی بر فرایند پاسخ گوئی و حاکمیت شرکتی ، سوال بر انگیز و قابل تردید خواهد بود .

#### ۴- واژه های تأیید ، اثبات و گواهی در حسابرسی را تشریح نمائید .

برای عده ای ، واژه های تأیید ، اثبات و گواهی ، مفاهیم ومعانی جا افتاده ای ندارد . آنها فکر می کنند که اثبات دلالت بر استدلال و برهان در برابر تمام تردیدها دارد ، این موضوع ناشی از برداشت یکسان از واژه اثبات در علوم تجربی و انسانی است . در فلسفه ، اثبات و اثبات پذیری جوهره بررسی قضایای منطقی را تشکیل می دهد . یک قضیه فی نفسه نه با معناست و نه سودمند ، مگر آنرا اثبات پذیر بدانیم . به منظور درک معنای یک قضیه ، باید نحوه اثبات آنرا بدانیم ، باید بدانیم که برای تعیین درستی و یا نادرستی آن چه کارهایی باید انجام دهیم . تأیید وسیله ای است که فرد برای رسیدن به اطمینان معقول در مورد قضایای معین ، از آن استفاده می کند . چنین اطمینانی ممکن است مثبت یا منفی باشد . و این اطمینان نیازمند شواهد مستدل است و نباید بدون پشتوانه باشد . محصول نهایی فرایند تأیید و اثبات قضایای جزئی اثبات اقلام مندرج در صورتهای مالی به تأیید و اثبات قضیه کلی تر یعنی منصفانه بودن صورتهای مالی منتهی شود پس از تکمیل فرایند مذکور ، گواهی ( شهادت دهی) حسابرس به شکل گزارش حسابرسی ارائه می شود ، گواهی بیانگر نظر حسابرسی

در رابطه با میزان انطباق کیفیت اطلاعات حسابداری مندرج در صورت‌های مالی با معیارهای از پیش تعیین شده است .

## فصل نهم - استقلال

### 1-انگیزه های شایستگی و استقلال حسابرس را توضیح دهید ؟

حسابرسان به عنوان افراد اقتصادی و منطقی:

کاری انجام نمیدهند که رفاه اقتصادی بلند مدت شهرت و اعتبار آنان را خدشه دار کند، این موضوع بیشتر اقتصادی است تا اخلاقی. حسابرسان به عنوان افراد حرفه ای: دارای وظیفه اجتماعی هستند، در اینجا بحث کشمکش بین وظیفه اجتماعی و احتمال از دست دادن صاحب کاران بالقوه و بالفعل وجود دارد. حسابرس ممکن است به سمت عدم رعایت تعهد اجتماعی پیش رود و آثار بلند مدت آن به شکل از دست دادن شهرت و یا خروج او توسط حرفه و باعث کاهش تقاضای کلی و جزئی برای خدمات حسابرسی از وی شود.

مویزر: ( 1991 ) یک باور عمومی وجود دارد که حسابرس همیشه در جهت متعادل کردن منافع جامعه و منافع شخصی خود، استقلال خود را حفظ میکند.

حسابرسان تلاش میکنند به وسیله سازوکارهای مختلف به شهرت و اعتبار خود بیافزایند این راهکارها میتواند از طرق زیر حاصل شود :

- در جوامع حرفهای عضو میشوند
- خدمات خود را به عنوان شرکای موسسات حرفهای با مسئولیت نامحدود انجام میدهند
- موسسات حسابرسی با هم ادغام میشوند

نقد بحثهای مذکور:

این مباحث بیش از آنکه مورد آزمون قرار بگیرند یا فرضیههای تایید شدهای باشند، بیشتر جنبه نظری دارند و در مورد نحوه دستیابی حسابرسان به استقلال مورد نظر رهنمودی ارائه نمیکند.

مثال: حسابرسان در فرآیند حسابرسی علاوه بر ریسک حسابرسی، ریسک کسب و کار شخصی خود را نیز در نظر میگیرند. به عبارت دیگر همیشه پیامد اقتصادی احتمالی دادخواهی ذینفعان در مورد عدم شایستگی حسابرس و از دست دادن کار حسابرسی در نتیجه عدم توافق با صاحبکار را مد نظر دارند.

هرچه ریسک شخصی کسب و کار حسابرسان بیشتر باشد، احتمال تعدیل گزارش حسابرسی برحسب موضوع مورد عدم توافق یا کشمکش، بیشتر خواهد بود.

شواهد:

در بسیاری از قصورها و شکستهای عمده، از حسابرسان خواسته شده است تا مخارج خارج از دادگاه را بپردازند تا افزایش نقش او در جامعه جلوگیری شود.

حسابرسان ممکن است در جهت عکس تمام توافقیهای اجتماعی مورد عمل به عنوان مهارت حرفهای، شرایط شخصی خود را قبل از هر شخص دیگری در نظر بگیرند (تعدیل گزارش در موارد ضعف وضعیت مالی شرکتها با توجه به عواقب آتی)

## 2- ماهیت استقلال حسابرس را تشریح نمایید ؟

استقلال حسابرس معمولاً به عنوان یک استقلال حرفهای مطرح و توصیف شده است:

یعنی بر حسب عینیتی که حسابرس در موقعیت حسابرسی به عنوان یک فرد حرفهای به دست میآورد و روشی که او از عهده گردآوری، ارزیابی و گزارشگری شواهد حسابرسی بر اساس روش بی طرفانه بر میآید، در نظر گرفته میشود (موتز و شرف) این موضوع به طور سنتی، به عنوان حالتی از ذهن به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفادهکنندگان صورتهای مالی تصور شده است (موتز و شرف) بدین ترتیب، در هر موقعیتی برای انجام حسابرسی این سوال وجود دارد که آیا حسابرسی از نظر ذهنی مستقل از مدیریت صاحبکار و فشارهای او در هنگام تصمیم گیری، عمل کرده است یا خیر. تعریف عملیاتی از آنچه که حالتی از ذهن است کار سخت و پیچیده‌ای است. اما دست کم یک توافق عمومی وجود دارد که استقلال نگرشی از ذهن است که اجازه نمیدهد نقطه نظرات و نتیجه گیریهای حسابرس، متکی به اثرات و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد قرار بگیرد.

فلینت معتقد است که استقلال حسابرس یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگیهای فردی یعنی درستکاری و قدرتشخصیت وی، پیوند میدهد. در این مفهوم استقلال مورد انتظار از حسابرس را میتوان نه تنها به عنوان حالتی از ذهن، بلکه حالتی از اطمینان تصور نمود

که مربوط به رفتار یک فرد حرفهای در مقابل فشارهای مختلف و ممکن بر درستکاری و صداقت وی میباشد. در نتیجه ضروری است که تصور کنیم حسابرسان از تاثیر این فشارها بدور بوده و راههایی وجود دارد که در مقابل آنها پافشاری کنند و میتوان وضعیت استقلال مورد انتظار را حفظ نمود.

### 3- ابعاد گوناگون استقلال حسابرس را تشریح نمایید ؟

ابعاد گوناگون استقلال از دیدگاه موتز و شرف:

• استقلال برنامه ریزی حسابرسی : یعنی آزادی از کنترل یا تاثیر بی جا در انتخاب روشها و رویه های حسابرسی و محدوده کاربرد آنها. در این رابطه ، حسابرس لازم است آزادی توسعه برنامه خود را هم براساس مراحل لازم، هم حجم نمونه و هم دامنه حسابرسی، داشته باشد.

• استقلال گردآوری و ارزیابی شواهد مناسب : یعنی آزادی از کنترل یا تاثیر بی جا در انتخاب زمینه ها ، فعالیتها ، روابط فردی و خط مشی های مدیریتی که باید مورد بررسی قرار گیرند. در این رابطه لازم است که راه دستیابی به هیچ منبع اطلاعاتی مشروع بر روی حسابرسی ، مسدود نباشد.

• استقلال گزارشگری : یعنی آزادی از کنترل یا تاثیر بی جا بر گزارش یافته های حسابرسی. حسابرسان باید حسابرسی را با استقلال شروع کرده، با استقلال انجام دهند و پیامهای آشکاری دال بر اینکه مستقل هستند، ارائه کنند. بنابراین اگر قرار باشد اعتبار فرآیند حسابرسی حفظ شود باید استقلال حسابرس در هر موقعیتی وجود داشته باشد .

### 4- مقررات گذاری در حوزه استقلال حسابرسی را تشریح نمایید ؟

استقلال ظاهری حسابرس در سایه موارد زیر به دست میآید:

دسته اول به شرایط فردی مربوط میشود که وظایف رسیدگی و تایید حسابرسی را عملی میسازد. آنها را میتوان در قوانین شرکتهای یا در مقررات اختیاری داخلی واحد تحت حسابرسی یافت. مانند انتخاب حسابرس، جایگزینی، حق الزحمه و دستیابی به شواهد مورد نیاز.....

دسته دوم با حسابرسان و رفتار مورد انتظار افراد حرفهای سروکار دارد. این شرایط در آیین رفتار حرفهای بیان میشود. مانند الزام حرفهای بودن برای استقلال حسابرسی است که بر اساس آن یک بیان صریح از استقلال حسابرس صورت میگیرد. این موضوع در سر برگ گزارشهای حسابرسی به سهامداران خود را مستقل مینامند آیین رفتار حرفه ای اعضای خود را ملزم میکند که در صورت تغییر حسابرس، با حسابرسان قبلی خود ارتباط برقرار کنند.

### 5- در مورد ممنوعیتهای قانونی و استقلال حسابرس توضیح کامل ارائه نمائید .

اولین و مهمترین ممنوعیت قانونی بیان می کند که حسابرسان نمی توانند در واحد مورد حسابرسی ، پست مدیریتی داشته باشند. زیرا حسابرسان نمی توانند در مقامی باشند که بعد ها بخواهند کیفیت حسابداری فعالیت مدیریتی را که خود مسئول آن بوده اند تأیید و اثبات نمایند. در این صورت هیچ اطمینانی برای استفاده کننده گان گزارش نسبت به قابلیت اتکای اطلاعات مندرج در صورتهای مالی و اثبات آن وجود نخواهد داشت .

دومین ممنوعیت قانونی این است که شرایطی که از استقلال حسابرس جلوگیری می کند در ارتباط با ممنوعیت مربوط به حق الزحمه حسابرسی و هرگونه وابستگی حسابرس با این موضوع است. حق الزحمه حسابرسی یک واحد تجاری ممکن است بخش قابل توجهی از درآمد حسابرس را تشکیل دهد در چنین شرایط ، به علت وابستگی شدید حسابرس به درآمد ، ریسک زیادی برای او ایجاد میشود . یعنی حسابرس دارای استقلال لازم از حسابرس نیست. زیرا برای او پیامد اقتصادی زیادی ناشی از دست دادن این حق الزحمه در زمان اختلاف نظر با مدیریت وجود دارد . سومین موضوع ممنوعیت قانونی در ارتباط با اثرات بالقوه بر استقلال حسابرس این است که آنان ممکن است در ارتباط با ساختار قانونی صاحبکار باشد. وجود چنین ارتباطی شخصی ، ظاهر استقلال حسابرس را به خطر می اندازد. مانند ارتباط خانوادگی حسابرس با کارکنان واحد تجاری تحت حسابرسی .

چهارمین موضوع وجود منافع مالی حسابرسی با واحد تحت حسابرسی است. اگر حسابرس با یکی از اعضای گروه حسابرسی ، دارای منفعی در واحد تحت حسابرسی باشند ، استقلال حسابرس از بین می رود. برای مثال ، ماهیت اظهار نظر حسابرس در مورد کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی گزارش شده ممکن است ارزش بازار سهام حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد. و یا تضاد منافع ناشی از وام دادن و یا وام گرفتن با فعالیت تجاری .

## 6- رابطه استقلال حسابرس و سهامداران را تشریح نمایید ؟

صورتهای مالی کالای عمومی هستند و علاوه بر سهامداران توسط سایر استفاده کنندگان نیز مورد استفاده قرار میگیرد. بنابراین حسابرسان دارای یک مسئولیت مراقبت شامل استقلال در فکر و عمل هستند که ماورای گروه سهامداران است. این موضوع خاص در مقررات موثر در هدایت حسابرسی به طور مستقیم مورد توجه قرار نگرفته است . بررسی رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر حسب اندازه نسبت سازمان های شان: صاحبکار و حسابرس آن سازمانهای کوچکی هستند . صاحبکار و حسابرس آن سازمانهای بزرگی هستند . در تمام حالتها معمولاً موضوع استقلال ظاهری است که در وهله اول شک برانگیز میشود. زیرا بسیاری از افراد ذینفع، امیدوارند بتوانند براساس قضاوتهای حرفهای حسابرس، تصمیمگیری کنند اما نمیتوانند وارد فرآیند ذهنی حسابرس شوند و در موقعیتی بتوانند نیستند که کار حسابرس را ارزیابی کنند .

بنابراین این موضوع حیاتی است که که استقلال ظاهری حسابرس زیر سوال نرود و همه ذینفعان حسابرسی اطمینان داشته باشند که

حسابرسان براساس عینیت گرایبی عمل میکنند.

### 7- راه حل پیشنهادی برای استقلال حسابرس را توضیح دهید ؟

در کنار قوانین خاص و مقررات حرفه‌ای لازم برای بهبود استقلال ظاهری حسابرس، پیشنهاد هایی در جهت در جهت ایجاد استقلال واقعی نیز ارائه شده است. نکته مهم این است که استقلال حسابرس در عمل باید به گونه ای باشد که کلیه ذینفعان نتایج حسابرسی بدون هرگونه سوالی بر کار وی اتکا نمایند .

گلدمن و بارلو (۱۹۷۴) پیشنهاد های خود را برای بهبود استقلال حسابرس به سه طبقه به شرح زیر تقسیم نمودند :  
دسته اول : تلاش برای کاهش قدرت مدیریت صاحبکار برای فشار بر حسابرسان در ارتباط با بیطرفی و واقعگرایی آنان

دسته دوم : کاهش فرصت های از دست دادن استقلال حسابرسان با اعمال مقررات خاص مربوط به استانداردهای گزارشگری مالی و حسابرسی

دسته سوم : تعدیل نقش موجود در ساختار شرکت .مثال حسابرسان را کارکنان عمومی و دولت را صاحبکار در نظربگیریم . و یا اینکه

با جدا کردن صاحبکاران مشخص از سهامداران ، در گروه سایر اشخاص ثالث قرار دهیم .

### 8- استقلال حسابرسی در مقابل استقلال حسابرس را توضیح دهید ؟

درمورد استقلال، نباید تمامی تقصیرات را به حسابرس نسبت داد بلکه باید به فرآیند حسابرسی اطلاعات مالی نیز توجه کرد. بهبود تصورات در مورد استقلال، لزوماً به معنای بهبود واقعیتها نیست .

مشکل اصلی در ماهیت محتوای صورتهای مالی به عنوان موضوع مورد حسابرسی است .زیرا ممکن است بر اساس شواهدی که به طور مستقل قابل آزمون باشند بنا نشده باشد .و امکان دستکاری مدیریت فراهم باشد و در نتیجه حسابرس تحت فشار بالقوه مدیریت قرار میگیرد و استقلال وی به خطر میافتد.

## فصل اول

-مسئولیت مفاهیم حسابرسی کمیته را نام برده و مختصری شرح دهید؟

در سال ۱۹۶۹ میلادی هیأت رئیسه انجمن حسابداری امریکا اعلام کرد این انجمن به دانش حسابرسی توجهی درخور نداشته است، لذا کمیته مفاهیم حسابرسی (کمیته) را با مسئولیت‌های زیر منصوب کرد:

- بررسی نقش و وظایف حسابرسی در جامعه.
- پیشنهاد پروژه‌های تحقیقاتی.
- بررسی مشکلات مربوط به شواهد حسابرسی.
- انتشار گزارشی در مورد محدوده فعالیت‌های حسابرسی.

پس از بحث و تبادل نظر، اعضای کمیته به این نتیجه رسیدند با تهیه و انتشار «بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی»، مسئولیتی که به عهده‌شان گذاشته شده بود ایفا خواهد شد. برای تهیه این بیانیه، کمیته تصمیم گرفت از بیانیه‌ها، رهنمودها و تعاریف ارائه شده در بیانیه اساسی تئوری حسابداری به طور گسترده‌ای استفاده کند تا از این طریق بتواند بین فعالیت خود و فعالیت کمیته مسئول بیانیه اساسی تئوری حسابداری یکپارچگی محتوایی لازم را ایجاد کند. از دیدگاه کمیته، پذیرش تعریف کلی حسابداری که در بیانیه اساسی تئوری حسابداری ارائه شده بود نقطه آغاز مناسبی برای شناسایی ماهیت حسابرسی، دامنه آن و موضوعات قابل حسابرسی تشخیص داده شد. در این تعریف، از حسابداری به عنوان فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات اقتصادی یاد شده است.

۲- حسابرسی چیست؟

حسابرسی فرآیندی است منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع.

اغلب، واژه حسابرسی با عبارات توصیفی و یا عبارات دیگری همراه است که نوع حسابرسی، موضوع حسابرسی و یا هر دو را مشخص می‌کند. برای نمونه، ما اغلب با واژه‌های حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملکرد و حسابرسی رعایت برمی‌خوریم. این واژه‌ها نماینده انواع مختلف حسابرسی است و تعریف حسابرسی که در بالا ارائه شد، تمامی آنها را در بر می‌گیرد.

۳-۴ ویژگی معیارهای ارزیابی اطلاعات را نام ببرید و هر کدام را مختصری شرح دهید؟

است، چون مستقیماً با موضوع مورد رسیدگی ارتباط دارد.

در بیانیه اساسی تئوری حسابداری چهار ویژگی به عنوان معیارهای ارزیابی اطلاعات ارائه شده که عبارت است از مربوط بودن، تأییدپذیری، عاری بودن از سوگیری (بی‌طرفانه بودن) و کمیت‌پذیری. تعریف این ویژگی‌ها به شرح زیر است:

۱. مربوط بودن، اصلی‌ترین ویژگی اطلاعات حسابداری است و بدین معنی است که اطلاعات باید مرتبط با فعالیت‌ها و نتایج موردنظر باشد. تشخیص مربوط بودن اطلاعات حسابداری مستلزم درک واقعی (یا متصور) از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات است.

۲. تأییدپذیری بدین معنی است که اگر دو یا چند نفر افراد متخصص، اطلاعات را آزمون کنند، به نتایج و اندازه‌گیری‌های مشابهی دست یابند. این ویژگی از آن رو اهمیت دارد که اطلاعات حسابداری به طور کلی به وسیله افرادی استفاده می‌شود که به طور مستقیم دسترسی محدودی به آن اطلاعات دارند.

۳. عاری بودن از سوگیری بدین معنی است که اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی می‌باید به گونه‌ای بی‌طرفانه تهیه و گزارش شود. همچنین تکنیک‌های استفاده شده در تهیه اطلاعات باید فاقد توان ذاتی برای مخدوش کردن بی‌طرفی اطلاعاتی باشد. اطلاعات سودار ممکن



است برای استفاده‌های درون سازمانی قابل تحمل یا حتی مفید باشد، ولی برای گزارشگری برون سازمانی به ندرت قابل پذیرش است.

۴. کمیت‌پذیری بدین معنی است که اطلاعات می‌باید برحسب ارقام و اعداد اندازه‌گیری و گزارش شود. استفاده از واحد پول، متداول‌ترین روش کمی کردن اطلاعات است، اما تنها روشی نیست که مورد استفاده حسابداران قرار می‌گیرد. در مواردی که حسابداران اطلاعات غیرکمی را در راستای رعایت سایر استانداردها ارائه می‌کنند، نباید به قابلیت اندازه‌گیری آن گونه اطلاعات اشاره کنند. برعکس زمانی که اطلاعات کمی، بدون استفاده از الفاظ مشروط ارائه می‌شود، حسابداران مسؤلیت اندازه‌گیری آن را به عهده می‌گیرند.

۴- معیارهای ارزیابی و نقش آن در حسابرسی را توضیح دهید؟ نظریه ماتز و شرف در مورد اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار حسابرسی مالی چیست؟

از آنجا که تمام حسابرسی‌ها به ارائه نوعی اظهارنظر و یا ارزیابی منجر می‌شود، پیش‌نیاز هر حسابرسی وجود یک سری معیارهای مشخص است که بر اساس آن بتوان شواهد را ارزیابی و بر پایه آنها اظهارنظر کرد. در برخی موارد تلاش بر این بوده است این معیارها صریح و استاندارد باشد، مانند اصول پذیرفته شده حسابداری که به عنوان معیار در حسابرسی صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در سایر موارد، معیارها تلویحی است و به روشنی تعریف نشده است. نمونه این گونه موارد معیارهایی است که در حسابرسی عملیاتی و یا حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مورد معیارهایی که شواهد جمع‌آوری شده بر اساس آنها ارزیابی می‌شود باید توافق همگانی وجود داشته باشد.

ماتز و شرف در مورد اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار حسابرسی مالی که از توافق همگانی برخوردار است، چنین می‌نویسند:

حسابرسان به منظور قضاوت پیرامون «منصفانه» بودن صورت‌های مالی اساسی ارائه شده باید معیارهایی در اختیار داشته باشند. این معیارها همان اصول پذیرفته شده حسابداری است ... اگرچه حسابرسی و حسابداری دو رشته مجزا ولی با هم مرتبطند. ارتباط حسابرسی و حسابداری،

استفاده حسابرسی از اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان «معیار منصفانه بودن» اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی است.

در صورت نبود اصول پذیرفته شده حسابداری، معیاری برای قضاوت درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی ارائه شده وجود نخواهد داشت. چنانچه قضاوت حسابرسان بر مبنای معیارهای از قبل تعیین شده نباشد، قضاوتی شخصی است و هیچ‌گونه ارزشی ندارد.

۵- فرایند حسابرسی را نام برده و معیارهای معرفی شده در بیانیه اساسی تئوری حسابداری را بنویسید؟

می‌توان ادعا کرد فرآیند حسابرسی از دو مرحله تشکیل می‌شود. مرحله رسیدگی و آزمون که مربوط به جمع‌آوری و ارزیابی شواهد است و مبنای اظهارنظر را فراهم می‌کند و دیگری مرحله گزارشگری که طی آن نظر و ارزیابی به دست آمده به افراد ذینفع گزارش می‌شود.

معیارهای معرفی شده در بیانیه اساسی تئوری حسابداری به شرح زیر است:

۱. متناسب بودن اطلاعات با موارد استفاده مورد انتظار.

۲. افشای روابط بااهمیت.

۳. لحاظ کردن اطلاعات محیطی در گزارش.

۴. یکنواختی حسابداری در یک سازمان و بین سازمان‌ها.

۵. ثبات رویه حسابداری در طول زمان.

۶- شهادت (گواهی) دهی را توضیح دهید؟

شهادت (گواهی) دهی عبارت است از گزارش عقیده‌ای (قضاوتی)، بر مبنای شواهد متقاعدکننده، توسط فردی مستقل، ذیصلاح و مطلع، در خصوص درجه انطباق تمامی جوانب با اهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط یک بنگاه با معیارهای از قبل تعیین شده.

شهادت‌دهی یک فرآیند گزارشگری است و کمیته آن را در تعریف خود از حسابرسی گنجانده است. به دلیل اهمیت روزافزون مفهوم «شهادت‌دهی» و جایگاهش در فرآیند حسابرسی، از دیدگاه کمیته این مفهوم باید در قالب یک «واژه بنیادی» در ساختار تعریف حسابرسی گنجانده شود.

تعریف حسابرسی، «شهادت‌دهی» را به عنوان زیرگروه گزارشگری نتایج حاصل از آزمون حسابرسی شناسایی می‌کند. «شهادت‌دهی» با گزارشگری اطلاعات حسابداری توسط یک سازمان به استفاده‌کنندگان ذینفع، مرتبط است. «شهادت‌دهی» بیانگر اظهارنظر و عقیده حسابرس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است

۱۰- چرا مفهوم واژه شهادت دهی دقیقتر از گزارشگری نتایج آزمون حسابرسی است ؟

مفهوم واژه «شهادت‌دهی» دقیق‌تر از «گزارشگری نتایج آزمون حسابرسی» است زیرا فرآیند حسابرسی اغلب موجب تهیه اطلاعاتی می‌شود که فراسوی نیاز اطلاعاتی برای اظهارنظر در قالب «شهادت‌دهی» است. همچنین اغلب ممکن است موضوعاتی حسابرسی شود که در محدوده اطلاعات حسابداری نمی‌گنجد و قابلیت «شهادت‌دهی» ندارد. به عنوان مثال کمیته بین قضاوت حسابرس نسبت به صورت‌های مالی اساسی و عملکرد مدیریت تمایز قائل می‌شود- اولی «شهادت‌دهی» است و دومی نیست.

۱۱- حسابداری را تعریف کرده و گزارشگری مالی را توضیح دهید ؟

حسابداری عبارت است از فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، و گزارشگری اطلاعات اقتصادی جهت تصمیم‌گیری آگاهانه به وسیله استفاده‌کنندگان آن اطلاعات

بر اساس دیدگاهی جامع و گسترده، «اطلاعات حسابداری» را می‌توان «اطلاعات اقتصادی» تلقی کرد.

### گزارشگری مالی

گزارشگری مالی عبارت است از گزارش اطلاعات حسابداری یک بنگاه به استفاده‌کننده آن اطلاعات. به طور کلی، اصطلاح «گزارشگری مالی» به معنی گزارش صورت‌های مالی و سایر اطلاعات انتشار یافته توسط یک واحد تجاری به اشخاص ثالث، مانند سهامداران، بستانکاران، مشتریان، سازمان‌های دولتی و عموم مردم است.

گزارشگری مالی بخشی از تعریف حسابداری است که قبلاً به آن اشاره شده است. با این مقدمه، جا دارد وجه تمایز تهیه و گزارشگری اطلاعات حسابداری برای استفاده‌کنندگان مختلف یادآوری شود. گزارشگری مالی زیرمجموعه اطلاع‌رسانی حسابداری است.

### ۱۲- رابطه بین حسابداری و حسابرسی را توضیح داده و تفاوت‌های بین این دو را بنویسید؟

بر مبنای تعریف‌های ارائه شده، رابطه نزدیک بین حسابداری و حسابرسی کاملاً آشکار است. توجه حسابرسی به طور کلی به سوی فرآیند حسابداری و سیستم‌های پردازش اطلاعاتی آن است، در حالی که حسابداری شامل سیستم و فرآیندهایی است که به تهیه اطلاعات و گزارشگری آن می‌پردازد. اطلاعات فراهم شده در فرآیند حسابداری، موضوع حسابرسی است و اغلب شواهدی که در فرآیند حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد به وسیله سیستم حسابداری تهیه می‌شود. در بیشتر مواقع، حسابرسی و یا برخی از تکنیک‌های آن، چنان با فرآیند حسابداری آمیخته که گویی از اجزای لاینفک سیستم حسابداری است. بنابراین، از بسیاری جهات، حسابداری و حسابرسی تفکیک‌ناپذیر است و بدین لحاظ، حسابرس باید متخصص حسابداری نیز باشد؛ حال آن که حسابدار نیازی به تخصص در حسابرسی ندارد.

با وجود ارتباط نزدیک حسابداری و حسابرسی، تفاوت‌های مهمی بین این دو وجود دارد. هدف‌های دو فرآیند حسابداری و حسابرسی و روش‌های مورد استفاده آنها منشأ تفاوت‌های بنیادی بین آن دو شناخته می‌شود.

حسابداری با استفاده از تکنیک‌ها و روش‌های مربوط، اطلاعات اقتصادی را اندازه‌گیری، توصیف، تفسیر و به استفاده‌کنندگان اطلاعات گزارش می‌کند. نتایج ناشی از به کارگیری این روش‌ها منجر به برداشتی ذهنی از فعالیت‌های تحصیل و مصرف منابع اقتصادی توسط سازمان می‌شود. نتایج این فرآیند توصیفی و تفسیری، در قال

گزارش‌های حسابداری ارائه می‌شود. بنابراین، حسابداری اساساً فرآیندی مولد برای تهیه اطلاعات اقتصادی مفید و کمی و به بیانی دیگر، حسابداری فرآیند تولید اطلاعات است.

هدف حسابرسی، مشخص کردن میزان انطباق بین موضوع مورد رسیدگی و معیارهای از پیش تعیین شده است. حسابرسی با استفاده از تکنیک‌ها و روش‌هایی که تا اندازه‌ای هم به روش‌های علمی تحقیق شباهت دارد به جمع‌آوری و ارزیابی شواهد موردنیاز به منظور تعیین میزان انطباق اطلاعات حسابداری (و یا سیستم‌های اطلاعاتی تولیدکننده اطلاعات) با معیارهای از پیش تعیین شده می‌پردازد. نتایج این فرآیند آزمونی و ارزیابی، اغلب در قالب شهادت‌دهی (گواهی‌دهی) به استفاده‌کنندگان اطلاعات ارائه می‌شود تا آنان را در تعیین درجه اعتمادپذیری اطلاعات حسابداری دریافت شده یاری دهد.

### ۱۳- هدف‌های تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری چیست؟

هدف‌های تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری به شرح زیر است:

۱. تصمیم‌گیری برای استفاده از منابع محدود، از جمله شناسایی حوزه‌های بااهمیت تصمیم‌گیری و تعیین هدف‌های کوتاه و بلندمدت.
۲. هدایت و کنترل مؤثر منابع مادی و انسانی بنگاه.
۳. نگهداری از منابع سازمانی و گزارشگری آن.
۴. تسهیل ایفای مسؤولیت‌های اجتماعی و کنترل‌های مربوط به آن.

## فصل دوم

### نقش حسابرسی

۱۳- نقش های حسابرسی را نام برده و و هدف اصلی فرایند گزارشگری را بنویسید؟

تعریف نقش حسابرسی دربرگیرنده موارد زیر است:

۱. شناسایی ماهیت «ارزش افزوده» (مضاعف) اطلاعات حسابداری که از حسابرسی آن اطلاعات ناشی می شود.

۲. مرتبط کردن «ارزش افزوده» (مضاعف) به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری.

۳. نشان دادن این که چگونه حسابرسی قابلیت تولید «ارزش افزوده» (مضاعف) اطلاعات حسابداری را دارد و نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را تأمین می کند.

هدف اصلی فرآیند گزارشگری تبدیل و انتقال اطلاعات مربوط به فعالیتها و وقایع اقتصادی از تهیه کننده اطلاعات به استفاده کننده اطلاعات است. به محض دریافت اطلاعات، استفاده کننده می باید در دو مورد قضاوت کند:

۱. تفسیر محتوای اطلاعات دریافت شده جهت کسب اطلاع از ارتباط آن با نیاز اطلاعاتی خود.

۲. ارزیابی (صریح یا ضمنی) کیفیت اطلاعات دریافت شده.

۱۴- فرایند گزارشگری انتقال اطلاعات به استفاده کنندگان را بنویسید؟



۱۵- عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابداری را نام برده و هر کدام را مختصری توضیح دهید؟

۱. تضاد منافع.
۲. پیامدهای اقتصادی بااهمیت.
۳. پیچیدگی.
۴. عدم دسترسی مستقیم.

#### تضاد منافع

وقتی استفاده‌کننده اطلاعات تصور می‌کند بین او و تهیه‌کننده اطلاعات تضاد منافع بالفعل یا بالقوه وجود دارد، احتمال تحریف (عمدی و یا سهوی) اطلاعات دریافت شده برایش مطرح می‌شود. از این رو کیفیت اطلاعات دریافت شده مظنون تلقی می‌شود و انجام حسابداری توسط شخصی مستقل و عاری از تصور تضاد منافع را لازم می‌شمارد.

#### پیامدهای اقتصادی بااهمیت

منظور از فرآیند گزارشگری هدفمند، مساعدت به استفاده‌کننده اطلاعات در امر تصمیم‌گیری اقتصادی است. سودار بودن، همراه‌کنندگی، نامربوط بودن یا ناقص بودن اطلاعات می‌تواند منجر به تصمیم غلط شود و به تصمیم‌گیرنده زیان وارد کند. در شرایطی که این تصمیم، پیامدهای مهم اقتصادی داشته باشند، تصمیم‌گیرنده



اهمیت بیشتری برای کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت شده قائل می‌شود

### پیچیدگی

هرچه موضوعات اقتصادی و فرآیند تبدیل آنها به اطلاعات پیچیده‌تر می‌شود، استفاده‌کننده اطلاعات با مشکلات بیشتری در رابطه با تشخیص کیفیت اطلاعات روبه‌رو می‌گردد. همچنین پیچیدگی موضوع و یا سیستم پردازش اطلاعاتی، امکان بروز اشتباهات را به وجود می‌آورد.

### عدم دسترسی مستقیم

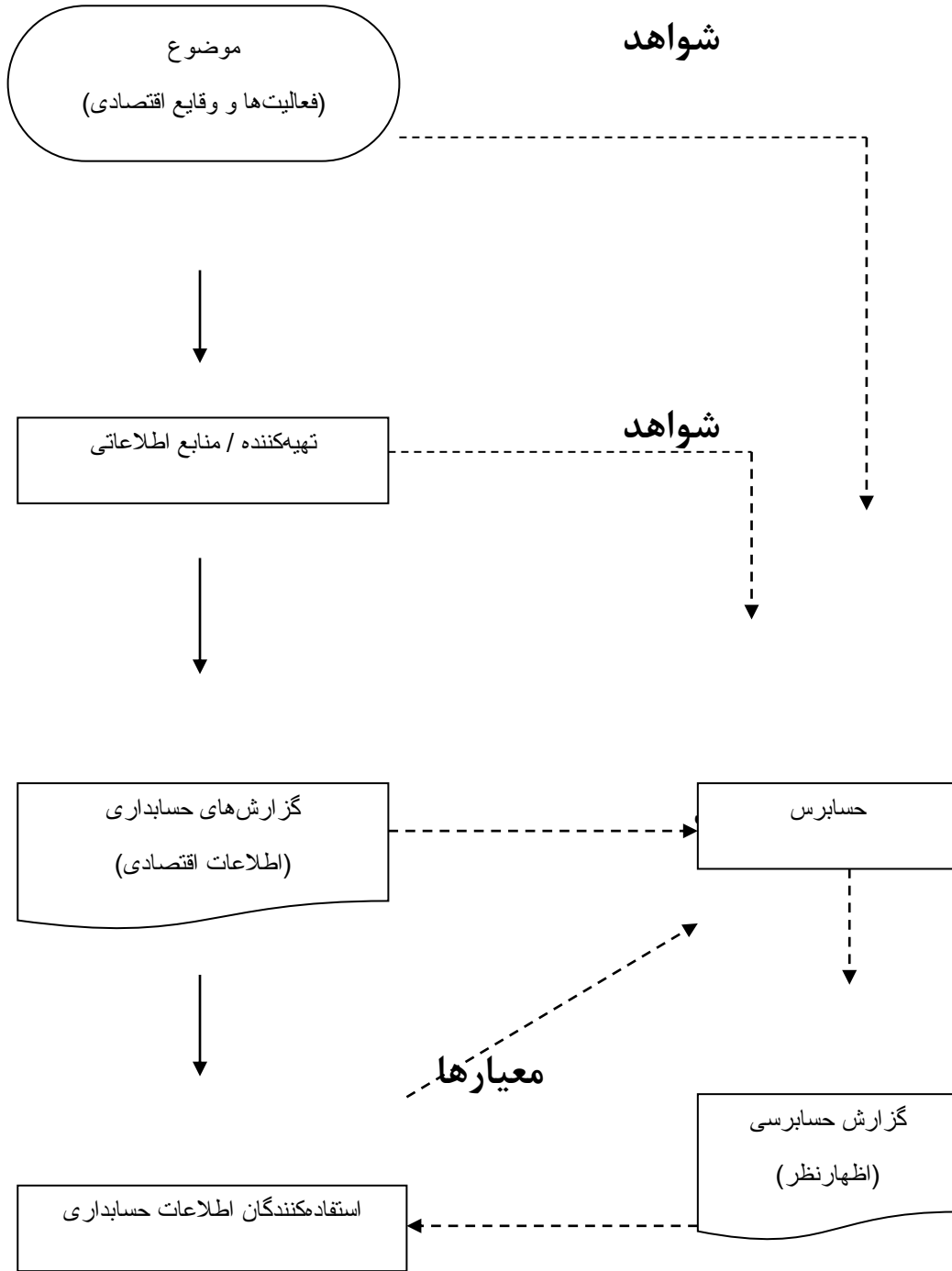
حتی اگر استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری خود قادر به ارزیابی اطلاعات دریافت شده و تشخیص کیفیت آن باشد و در ضمن به این کار تمایل هم داشته باشد، امکان انجام این امر به دلایل متفاوتی غیرممکن است. این دلایل متفاوت تحت عنوان عدم دسترسی مستقیم شناخته می‌شود.

۱۶- ارزش افزوده (مضاعف) فعالیت حسابرسی را توضیح داده نمودار مربوطه را رسم کنید؟

نمودار شماره ۲ نشان می‌دهد افزودن فعالیت حسابرسی تغییری در پایه و اساس فرآیند گزارشگری و حلقه‌های ارتباطی بین تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات به وجود نمی‌آورد (خطوط ممتد). نقش حسابرسی مکمل این فرآیند و حلقه‌ی ارتباطی بین حسابرس و استفاده‌کننده اطلاعات است (خط بریده). هدف فرآیند گزارشگری (نمودار شماره ۱) ارائه اطلاعات مربوط جهت رفع نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان است.

معیارهای کیفیت اطلاعات به طور مستقیم یا غیرمستقیم توسط استفاده‌کنندگان اطلاعات تعیین می‌شود. بنابراین حسابرس رابطه‌ای دوطرفه با استفاده‌کنندگان اطلاعات دارد: دریافت معیار از استفاده‌کنندگان و گزارش اظهارنظرش به استفاده‌کنندگان در رابطه با کیفیت اطلاعات بر مبنای آن معیارها. در مواردی که استفاده‌کنندگان اطلاعات متشکل از گروه‌های مختلف و نامتجانس باشند، دریافت اطلاعات به طور غیرمستقیم و گروهی انجام می‌پذیرد.

نمودار شماره ۲: گزارشگری اطلاعات حسابداری و نقش فعالیت حسابرسی



## ۱۷- ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری را توضیح دهید؟

معیارهای ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری به طور مستقیم یا غیرمستقیم از استفاده‌کنندگان و موارد استفاده اطلاعات سرچشمه می‌گیرد. بنابراین، بدون شناسایی استفاده‌کنندگان و موارد استفاده اطلاعات در وهله اول، شناسایی معیارهای کیفی اطلاعات حسابداری ممکن نخواهد بود. در این راستا، فعالیت حسابرسی همانند حسابداری باید بر تفکیک شخصیت بین واحد تجاری (اقتصادی) و استفاده‌کنندگان برون سازمانی متمرکز باشد.

## ۱۸- تاثیر حسابرسی بر ویژگی های کیفی اطلاعات را توضیح دهید؟

تقاضا برای حسابرسی در فرآیند گزارشگری که تحت شرایط تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی بااهمیت، پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام شود قابل توجه است. آنچه حسابرسی به فرآیند گزارشگری می‌افزاید مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش شده و نیاز استفاده‌کنندگان به ارزیابی کیفیت اطلاعات قبل از استفاده از آنها است. بنابراین، ارزش حسابرسی ارزشی مستقل (مطلق) نیست و تابع ارزش اطلاعات حسابداری گزارش شده است و این که اطلاعات حسابداری برای چه مصارفی مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد.

ارزش افزوده (مضاعف) حسابرسی متشکل از دو بُعد است: بُعد کنترلی و بُعد اعتباربخشی. از دیدگاه کنترلی، به دو دلیل زیر، حسابرسی به عنوان عاملی مستقل بر کیفیت اطلاعات نظارت دارد:

۱. بررسی مستقل میزان تطابق اطلاعات حسابداری با معیارهای از قبل تعیین شده که این معیارها قاعدتاً باید منعکس‌کننده نیاز و خواست استفاده‌کنندگان اطلاعات باشد.
۲. ایجاد انگیزه برای تهیه‌کنندگان جهت تولید اطلاعات در چارچوب معیارهای از قبل تعیین شده، زیرا تهیه‌کننده می‌داند که مورد حسابرسی قرار خواهد گرفت.

۱۹- پنج شرط کمیته در مورد موضوعات واجد شرایط که میتوانند در قلمرو حسابرسی قرار بگیرند را نام ببرید؟

کمیته بر این باور است تا زمانی که موضوعات واجد پنج شرط اساسی زیر باشد می تواند در قلمرو حسابرسی قرار گیرد:

۱. قابلیت استخراج شواهد جهت اثبات ادعاهای گزارش شده و همچنین کمیت پذیری و تأیید پذیری ادعاها.

۲. وجود سیستم پردازش اطلاعات جهت ثبت اتفاقات و رویدادها و یا نتایج حاصل از آنها، ترجیحاً در چارچوب یک ساختار کنترل داخلی کافی.

۳. وجود اتفاق نظر (اجماع) در خصوص معیارهای ارزیابی شواهد.

۴. صلاحیت حرفه‌ای حسابرس برای ارائه خدمات.

۵. مشخص کردن نحوه گزارشگری نتایج و همچنین ساختار گزارش.

۲۰- ویژگی‌های حسابرس را شرح دهید؟

ویژگی‌های لازم برای یک حسابرس به طور مستقیم تابع شرایطی است که نیاز به حسابرسی را به وجود آورده است و فرآیندی که این نیاز را برآورده می‌سازد. این ویژگی‌ها را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد: ویژگی‌های فردی و ویژگی‌های ساختاری.

ویژگی‌های فردی

ویژگی‌های فردی خصوصیتی است که منحصر به حسابرس است. استقلال، صلاحیت حرفه‌ای، صلاحیت اخلاقی و سایر خصوصیات مشابه از جمله ویژگی‌های فردی حسابرس است.

استقلال. تضاد منافع بین دو گروه تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات، مهم‌ترین توجیه برای نیاز به حسابرسی است.

صلاحیت حرفه‌ای. صلاحیت حرفه‌ای حسابرس لازمه رسیدگی مؤثر به موضوعات پیچیده است. صلاحیت حرفه‌ای از طریق آموزش، تجربه کار حرفه‌ای

صلاحیت اخلاقی و سایر ویژگی‌های شخصی. اعتماد و اعتقاد مردم به خدمات حسابرسی تابع یک رشته ویژگی‌های حسابرس است. ارزش‌های والای انسانی، صلاحیت اخلاقی و استعدادهای طبیعی از جمله ویژگی‌های ضروری حسابرس است. برای کسب اعتماد مردم حسابرس می‌باید وظایفش را با دقت عمل حرفه‌ای انجام دهد.

۲۱- مفاهیم زیر در حسابرسی را تشریح کنید؟

استقلال :

استقلال. تضاد منافع بین دو گروه تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات، مهم‌ترین توجیه برای نیاز به حسابرسی است. در صورت نبود تضاد منافع (چه واقعی و چه تصور) بین این دو گروه، نیاز به خدمات حسابرسی به طور محسوس کاهش می‌یافت. وجود تضاد منافع، انجام خدمات حسابرسی توسط فردی مستقل از هر دو گروه را اجباری می‌سازد. نتیجتاً یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های حسابرس استقلال اوست. استقلال در اینجا به این معنی است که حسابرس در ارائه خدمات خویش تحت نفوذ دیگران قرار نگیرد. اهمیت استقلال برای حسابرس تا حدی است که تمامی ویژگی‌های دیگرش را تحت الشعاع قرار می‌دهد. جایگاه سازمانی، نگرش ذهنی، آزادی عمل در بررسی و گزارشگری و رابطه مالی از جمله عواملی است که بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد.

جایگاه سازمانی :

جایگاه سازمانی. رابطه بین حسابرس و تهیه‌کننده اطلاعات محور اصلی بحث استقلال است. به طور کلی، جهت تأکید بر یک رابطه مستقل فی‌مابین، موضع اتخاذ شده این است که انتخاب حسابرس و فراهم کردن زمینه و امکانات حسابرسی برای وی می‌باید از مسؤولیت‌های هیأت مدیره و یا زیرمجموعه‌ای از هیأت مدیره و با تأیید سهامداران باشد. هیأت مدیره به عنوان نمایندگان سهامداران و حامی منافع آنان، مناسب‌ترین افراد برای پذیرش مسؤولیت پیشنهاد حسابرسان به نظر می‌رسند.

## نگرش ذهنی :

نگرش ذهنی. در هر فرآیند آزمونی و گزارشگری که توأم با قضاوت باشد، یک نگرش ذهنی مستقل ضروری است. اساساً نگرش ذهنی بخشی از اعتقادات و تفکرات حسابرس و بیانگر این است که حسابرسی، با استقلال رأی و عمل انجام گرفته است.

## منافع مالی :

منافع مالی . جهت اطمینان دادن به استفاده‌کنندگان اطلاعات و پذیرش بی‌طرفانه بودن اظهارنظر حسابرس، وی می‌باید هیچ‌گونه منافع مالی مستقیم (و یا منافع مالی بااهمیت غیرمستقیم) در رابطه با واحد مورد رسیدگی نداشته باشد. در غیر این صورت استفاده‌کنندگان ممکن است قضاوت حسابرس را سودار تلقی کنند. منافع مالی مستقیم حسابرس در موضوع مورد رسیدگی بر مبنای قوانین هیأت نظارت و همچنین دستورعمل‌های آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی امریکا و سایر قوانین حاکم بر حرفه، تحریم شده است. داشتن چنین روابطی استقلال حسابرس را مخدوش می‌کند و منجر به سلب صلاحیت او می‌شود.

## حدود اختیارات :

حدود اختیارات. از آنجا که حسابرس باید بدون هیچ محدودیتی در جستجوی شواهد موردنیاز و گزارشگری به استفاده‌کنندگان اطلاعات باشد، می‌باید مجوز و اختیارات کافی جهت جمع‌آوری هرگونه شواهد لازم برای اعمال قضاوت را داشته باشد. اهمیت قضاوت حسابرس به لحاظ حمایت از منافع افرادی است که بر قضاوت حسابرس اتکا می‌کنند و تحت تأثیر آن قرار می‌گیرند.

## پذیرش :

پذیرش. ارزش نهایی فعالیت حسابرسی در یاری دادن به استفاده‌کنندگان، بر اساس تشخیص کیفیت اطلاعات دریافت شده نهفته است. از این رو استفاده‌کنندگان اطلاعات می‌باید صلاحیت حسابرس برای ارائه خدمات حسابرسی را بپذیرند تا بتوانند بر اظهارنظر و قضاوت وی اتکا کنند. پذیرش واجد شرایط بودن و قضاوت حسابرس متکی بر تصور استفاده‌کنندگان از استقلال،

صلاحیت حرفه‌ای، صلاحیت اخلاقی و حدود اختیارات حسابرس است. در تحلیل نهایی، این پذیرش مبتنی بر اعتماد و اعتقاد قلبی استفاده‌کنندگان است نه شواهد عینی.

## فصل سوم

### ۱- تعریف عملیاتی فرایند آزمون :

جمع‌آوری و ارزیابی شواهد جهت تعیین میزان اعتبار یک گزاره است. در حسابرسی قضیه مورد اثبات همواره مرتبط با میزان تطابق اطلاعات حسابداری با معیارهای از قبل تعیین شده است. اطلاعات حسابداری ممکن است صورتهای مالی اساسی، سیستم حسابداری و یا سایر موضوعات حسابداری باشد. معیارها متشکل از ضوابطی است که به وسیله گروه‌های حرفه‌ای ذیربط وضع می‌شود و نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری را تأمین می‌کند (برای مثال تدوین اصول حسابداری توسط هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی

### ۲- مفهوم ادعای مجاز (موجه) در حسابرسی را بیان نموده و شرایط لازم برای یک

#### ادعای مجاز را تشریح نمایید؟

نقش حسابرس در فرآیند حسابرسی شامل انجام بررسی‌های مناسب به منظور تعیین میزان اعتبار برخی گزاره‌ها و اظهارنظر درباره یافته‌ها است. اظهارنظر حسابرس بیانگر قضاوت و باور او است و از این منظر خود نمایانگر ادعا درباره گزاره‌ای است که مورد بررسی قرار گرفته است. ادعای حسابرس درباره گزاره‌ها در صورتی مجاز و موجه است که به اعتقاد وی موثق و معتبر باشد.<sup>۱</sup> بیان یک ادعای موجه مستلزم وجود زمینه مناسب (شواهد) برای اعتقاد و باور است. در مجموع می‌توان چنین ادعا کرد که سطح اعتقاد و باور حسابرس باید متناسب با میزان

اعتبار شواهد باشد. اظهارنظر حسابرس یا ادعای مجاز و موجه وی، همان پدیده‌ای است که به فعالیت حسابرسی ارزش می‌دهد.

### ۳- تفاوت اظهارنظر حرفه‌ای با آگاهی از واقعیت عینی را توضیح دهید؟

برای مقاصد این نوشتار، اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس همان ادعای مجاز (موجه) است. دستیابی به آگاهی از یک واقعیت عینی معمولاً غیرممکن است. از این رو اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس معمولاً بر مبنای آگاهی وی از واقعیت‌های عینی نیست.

چیشلم در کتاب خود، شرایط آگاهی از واقعیت عینی را به شرح زیر خلاصه کرده است:

۱. شخصی به وجود گزاره در مقطع زمانی مشخص باور داشته باشد.
  ۲. گزاره واقعی و صحیح باشد.
  ۳. وجود گزاره در مقطع زمانی مشخص بر مبنای شواهد برای آن شخص آشکار و مشهود باشد.
- بر مبنای شرایط فوق‌الذکر اعتقاد واقعی که همان آگاهی از واقعیت عینی است به نگرش ذهنی باورکننده و همچنین وجود یک واقعیت بستگی دارد. ذهنیت، به وجود آورنده واقعیت نیست، بلکه به وجود آورنده باور است. عاملی که باور را عینی می‌سازد واقعیت است و وجود یا نبود یک واقعیت زاییده ذهنیت شخص باورکننده نیست. پس نتیجه می‌گیریم از شرایط لازم برای آگاهی از واقعیت عینی که قبلاً به آن اشاره شد، تنها دو شرط اول و سوم (باور و مشهود بودن بر مبنای شواهد) در حیطه کنترل آزمون‌کننده قرار دارد. بنابراین، بر مبنای اصل تعمیم، حسابرس تنها بر مبنای انجام یک آزمون مناسب می‌تواند به قضاوتی حرفه‌ای دست یابد. انجام آزمون مناسب حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای ناشی از آن نمی‌تواند دال بر منصفانه بودن صورت‌های مالی به عنوان واقعیتی عینی باشد. عاملی که اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس را عینی می‌سازد، یک واقعیت است و اثبات وجود این واقعیت فراتر از توان آزمون‌های حسابرسی است.

شرایط لازم برای یک ادعای مجاز

در این بخش شرایط لازم برای یک ادعای مجاز که متشکل از معیار شواهد و معیار باور است، بررسی می‌شود.



معیار شواهد<sup>۲</sup>. در متون حسابرسی به معیار شواهد (بررسی شواهد جهت اثبات گزاره) توجه زیادی شده است. برای این که شواهد بتواند مبنای باور حسابرس قرار گیرد، باید دارای ویژگی خاصی باشد: قابلیت استفاده برای اثبات گزاره‌ها. از آنجا که یک گزاره کلی همانند «ارائه منصفانه» هرگز نمی‌تواند مستقیماً برای آزمون‌کننده مشهود باشد و یا در آن قالب کلی قابلیت اثبات داشته باشد، بنابراین استخراج گزاره‌های تفصیلی<sup>۳</sup> اجتناب‌ناپذیر است. برای گزاره کلی<sup>۴</sup> می‌توان یک سری گزاره‌های تفصیلی (فرعی) استنتاج کرد و با جمع‌آوری شواهد معتبر و اثبات گزاره‌های تفصیلی به اثبات گزاره کلی دست یافت. یک موضوع اساسی در این مقوله (که بعداً به طور مفصل در این فصل بحث خواهد شد) مشکل اندازه‌گیری میزان اعتبار شواهد است. ولی قبل از این که به مشکل اندازه‌گیری میزان اعتبار شواهد پرداخته شود، مشکل جدی‌تری که حسابرس با آن مواجه است، تعیین گزاره‌های تفصیلی است. حل این مشکل باید با روش استنتاج گزاره‌های تفصیلی از گزاره کلی و در چارچوب تعریف عملیاتی گزاره کلی انجام گیرد. در این مقوله باید متذکر شد که از برخی دیدگاه‌های فلسفی، مادامی که تعریف عملیاتی مورد آزمون مشخص نباشد، انجام آزمون بر مبنای شواهد مناسب میسر نیست.<sup>۵</sup>

معیار باور<sup>۶</sup>. اغلب برنامه‌های حسابرسی با در نظر داشتن معیار باور تهیه و نوشته می‌شود و می‌توان ادعا کرد معیار باور، محور اصلی نگارش برنامه جمع‌آوری شواهد است. حسابرس باید پی‌درپی از طریق جمع‌آوری شواهد، خود را در مورد اظهارات مندرج در صورت‌های مالی، همانند مانده حساب‌های دارایی، در آمد و هزینه متقاعد کند. واژه کلیدی در اینجنا «خود متقاعد کردن» است که دلالت بر باور حسابرس دارد. اگرچه معیار باور در بیشتر مباحث مربوط به روش‌های جمع‌آوری شواهد مطرح می‌شود، ولی غالباً اهمیت آن را نادیده می‌گیرند.

باور پدیده‌ای ذاتی و منحصر به فرد و نشان‌دهنده تأیید ذهنی ادعاکننده است. بدین معنی که باور دو فرد درباره یک رویداد می‌تواند متفاوت باشد. بنابراین باور که در حقیقت مبنای اظهار نظر حرفه‌ای حسابرس است پدیده‌ای ذاتی و ذهنی است و ارزش آن بیشتر به صداقت شخص اظهارکننده بستگی دارد.

از آنجا که کشف باور نادرست افراد حرفه‌ای که منجر به اظهارنظر غلط می‌شود تقریباً غیرممکن است، افراد باید تا حد زیادی بر مبنای اعتماد و ایمان درونی<sup>۷</sup>، این باورها (اظهارنظر حرفه‌ای) را بپذیرند و بر آنها اتکا کنند. ناگفته نماند حرفه‌هایی که بر پایه اصول آموختنی استوارند و از آیین‌نامه حرفه‌ای بهره‌مندند، اعضایشان به صلاحیت اخلاقی مشهورند و قابلیت اتکای اظهارنظرانشان به مرور زمان ثابت شده است. لذا، می‌شود نتیجه‌گیری کرد اعتماد و ایمان درونی جامعه به حسابرس حرفه‌ای بر مبنای منطقی مستحکم استوار است. برای استمرار اعتماد جامعه، حرفه حسابرسی باید درک کاملی از مسؤولیت خطیر خود در مورد ابراز عقایدی که در حقیقت نمایانگر باور واقعی ایشان است داشته باشد.

#### ۴. مفاهیم گزاره، واقعیت و اعتبار را در حسابرسی بیان نموده و تمایز بین آنها را بحث نمایید؟

گزاره بیانیه‌ای است بر مبنای تفکر منطقی، اما هر جمله و یا عبارتی نشانگر گزاره نیست. فقط عبارات قابل رد یا قابل اثبات، گزاره شناخته می‌شوند. هر گزاره‌ای از نقطه‌نظر تجربی<sup>۸</sup> هدفمند نیست. از دیدگاه تجربی، گزاره‌هایی هدفمند است که قابل آزمون باشد. بنابراین، گزاره‌هایی همانند قواعد<sup>۹</sup>، تعاریف<sup>۱۰</sup> و فرضیات بدیهی<sup>۱۱</sup> که قابل آزمون نباشند، از دیدگاه تجربی معنی‌دار نیست. این بدین معنی نیست که وجود این دسته از گزاره‌ها برای دانش انسانی اهمیت ندارد، بلکه بدین معنی است که قبول آنان باید بر مبنای باور و اعتقاد به دست آید و نه بر مبنای شواهد.

همان طور که قبلاً اشاره شد، اغلب گزاره‌های موردنظر یک آزمون‌کننده ماهیتاً به طور کلی عنوان می‌شود و از این رو مستقیماً از طریق جمع‌آوری شواهد قابل اثبات نیست.

تمایز بین واقعیت<sup>۱۲</sup> و معتبر بودن<sup>۱۳</sup>

خوشبختانه حرفه حسابرسی به این نتیجه رسیده است که هرگز نمی‌تواند ادعا کند منصفانه بودن صورت‌های مالی به معنی واقعی بودن آنها است. حسابرس حتی نمی‌تواند ادعا کند اغلب گزاره‌های فرعی که منصفانه بودن صورت‌های مالی از آنان استنتاج می‌شود واقعی است. واقعیت برخی از گزاره‌های فرعی قابل رؤیت، ممکن است از طریق مشاهده برای حسابرس اثبات شود. در مورد اکثریت گزاره‌ها که قابل رؤیت نیست، اعتبار آنها از روش‌های غیرمستقیم همانند کسب تأییدیه و یا تجربه‌های عملی امکان‌پذیر است. بنابراین تمایز بین یک واقعیت تجربی (اثبات از طریق رؤیت) و اعتبار داشتن (اثبات از طریق تأییدیه) در آزمون حسابرسی یک موضوع مهم است. ماهیت واقعیت تجربی. عبارات و یا ادعاهایی از دیدگاه تجربی واقعیت دارند که واجد سه شرط به شرح زیر باشند:

۱. ادعا دلالت بر پیش‌بینی‌هایی داشته باشند که با استفاده از روش‌های عملی آزمون‌پذیر است.

۲. فرآیند آزمون انجام شده باشد.

۳. پیش‌بینی‌ها مورد تأیید قرار گرفته باشد.<sup>۱۴</sup>

اگر اعمال روش‌های عملی آزمون موفق به تأیید ادعا نشود، می‌توان آن ادعا را نادرست خواند. اگر روش‌های عملی آزمون جهت اثبات ادعا انجام نشده باشد، صحت یا عدم صحت ادعا نامعین است. نهایتاً، اگر ادعا مرتبط با یک پیش‌بینی نباشد و یا این که برای اثبات آن روش عملی آزمون وجود نداشته باشد.

اعتباربخشی. معتبر بودن یک ادعا با عینی بودن آن کاملاً متفاوت است. عینی بودن یک ادعا از عواقب و نتایج آن ادعا تبعیت می‌کند؛ بدین معنی که اگر رویدادهای پیش‌بینی شده از طریق آزمون مورد تأیید قرار گیرد، واقعیت عینی ادعا اثبات شده است. معتبر بودن یک ادعا تابع رابطه منطقی آن ادعا با گزاره‌های زیربنایی آن است. گزاره‌های زیربنایی می‌باید خود یا بر مبنای پیش‌فرض‌هایی پذیرفته شده، یا این که از طریق اثبات تجربی مورد قبول قرار گرفته باشد. پذیرش گزاره‌های زیربنایی لازمه معتبر بودن یک ادعا است.

تمایز «واقعیت عینی» و «اعتبار»، به طور خلاصه، توسط راپوپورت در قالب زیر ارائه شده است:

استقلال دو واژه «واقعیت عینی» و «اعتبار» از یکدیگر اگرچه به ظاهر بعید است، ولی غیرطبیعی به نظر نمی‌رسد. محدوده و حوزه «اعتبار» منحصرأ بیان عقیده است، اما نه بیان عقیده‌ای که بر مبنای تجربه کسب شده باشد.

محدوده و حوزه «واقعیت عینی» بیان عقیده بر مبنای تجربه کسب شده است. تعیین و تشخیص «اعتبار» متکی بر قواعد اختیاری و از پیش توافق شده است، و از این رو است که با واقعیت عینی تفاوت دارد.<sup>۱۵</sup>

ادعای معتبر از دیدگاه تجربی تنها زمانی عینی تلقی می‌شود که تمامی مفروضاتش واقعی باشد. به عبارت دیگر، تمامی مفروضات آن ادعا پیش‌بینی‌هایی باشد که مورد آزمون قرار گرفته و اثبات شده است. در تمامی موارد دیگر، یک ادعا تنها می‌تواند معتبر باشد.

#### میزان اعتبار

برای تعیین میزان اعتبار یک ادعا، در وهله نخست باید اذعان کرد قضاوت حرفه‌ای تنها یک ادعای مجاز و موجه است و نه بیشتر. به عبارت دیگر قضاوت حرفه‌ای آگاهی داشتن از یک واقعیت عینی محسوب نمی‌شود. حتی در مورد واقعیت ادعاهایی که از نقطه نظر تجربی قابلیت اثبات دارند، اغلب دیده می‌شود که تنها پاره‌ای از آنها با ابزارهای موجود قابل آزمون هستند. علاوه بر آن، ما اغلب و به طور مداوم ناچار به قبول اعتبار پاره‌ای از ادعاها می‌شویم، در شرایطی که قواعد عملیاتی نارسا، تعاریف نامشخص و مفروضات مبهم ارائه شده است. اگرچه غالباً شواهد لازم برای قضاوت حرفه‌ای یک آزمون‌کننده کافی نیست، اما واقعیت این است که آزمون‌کننده به طور مداوم ناچار است بر مبنای اطلاعات ناقص قضاوت کند.

#### ۵. ماهیت تصور (ادراک) را در حسابرسی توضیح دهید؟

اگر فعالیت‌های حسابرسی تنها ادعاها را بر مبنای تعریف، قواعد و مفروضات و نه بر مبنای شواهد تأیید کند، از ارزش ناچیزی برخوردار خواهد بود. ادعاهایی که مورد تأیید حسابرس قرار می‌گیرد می‌باید حتی المقدور دارای پاره‌ای از مفروضات باشد که قابلیت آزمون تجربی داشته باشد و نتایج حاصل از آزمون آنان پایه و اساس ادراک و

تصور<sup>۱۶</sup> حسابرس شود. این بدین معنی است که وجود تعدادی مفروضات که تجربه قبلی حسابرس و یا ادراک وی مبنای اعتبار آن باشد ضروری است.

#### ضرورت نقش تصور (ادراک) در فرآیند تحقیق

ضرورتی که نقش تصور و ادراک در راستای تعیین میزان اعتبار یک ادعا ایفا می کند مرتبط با امر قضاوت در حسابرسی است. به اعتقاد متخصصان پاسخ به تعداد کثیری از موضوعات و ابهامات که زائیده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکا به قضاوت حرفه‌ای مقدور است. کمیته بر این باور است اگرچه نقطه آغازبخش اعظمی از فعالیت‌های حسابرسی بر پایه قضاوت حرفه‌ای و پاره‌ای از مفروضات بدیهی قرار دارد، ولی این موارد، در صورت امکان، باید مورد آزمون تجربی نیز قرار گیرد. یکی از این موارد که از اهمیت خاصی برخوردار است قضاوت حرفه‌ای حسابرس و تصور وی در رابطه با نقش مدیریت سازمان‌های بزرگ مورد حسابرسی است

#### ماهیت تصور (ادراک)

در انجام امور تحقیقاتی - همانند حسابرسی - محقق به استعدادها و توانایی‌های ذاتی مورد آزمون اتکا می کند تا از این طریق بتواند تفاوت بین موارد و وقایع متنوع را شناسایی کند. شناسایی این تفاوت‌ها لازمه اثبات واقعیت و اعتبار مفروضات مورد تحقیق است و فرآیندهای مرتبط با آن تحت عنوان تصور شناخته می شود. برای مثال حسابرس شمارش موجودی کالا را مشاهده می کند، محتویات مخازن را استشمام می کند، به اظهارات افراد مختلف گوش فرا می دهد و مدارک بی شماری را بررسی می کند. در ظاهر، انجام کلیه امور منجر به کسب تجارب مستقیم و اثبات کننده صریح و روشن مفروضات موردنظر حسابرس است. در مثال فوق، به دلیل این که نقش «تصور» و تعمیماتی که از آن سرچشمه می گیرد نادیده گرفته شده است، اثبات مفروضات حسابرس بر مبنای تجارب کسب شده - حداقل در ظاهر امر - به راحتی

میسر شده است. نقش تصور و ادراک آزمون‌کننده در فرآیند تحقیق و بررسی، به علت پیچیدگی‌های ذاتیش، یکی از عواملی است که کمتر مورد توجه آشکار محقق قرار می‌گیرد.

پیچیدگی‌های نقش تصور در امور تحقیق از آنجا سرچشمه می‌گیرد که ذهنیت محقق (تصورکننده) هرگز نمی‌تواند با واقعیت‌های عینی مشاهده شده تطابق داشته باشد. بسیاری از فیلسوفان بر این اعتقادند که تصور و ادراک آنی تا حدودی با اصل تعمیم دادن متفاوت است، اگرچه در ارائه وجوه تمایز بین آنها دچار مشکلاتی هستند. راسل جهت حل این مشکل، تصور آنی را در قالب تعمیم‌دهی فیزیکی چنین مطرح می‌سازد:

باید وجه تمایز بین واژه تعمیم را به گونه‌ای که در علم منطق مورد استفاده قرار می‌گیرد و پدیده‌ای که در قالب «تعمیم‌دهی فیزیکی»<sup>۱۷</sup> شناخته می‌شود را در نظر داشت. «تعمیم‌دهی فیزیکی» بدون استدلال عقلایی صورت می‌گیرد.

#### ۶. مشکلات کیفیت و کمیت شواهد حسابرسی را توضیح دهید؟

اگرچه نقش تصور در امر تحقیق عاری از مشکل نیست، اما این مشکلات در مقاطع مشخص آزمون‌های حسابرسی چاره‌پذیر است. در مواردی که مشاهدات و تصورات به میزان کافی تحت کنترل باشد و بتواند با استفاده از سایر روش‌ها هم تأیید شود، می‌تواند برای اثبات گزاره‌ها قابل استفاده باشد. روش‌های کنترل تصور و ادراک<sup>۱۸</sup> و همچنین استفاده از سایر روش‌های اثباتی (تأییدی) در زیر مورد بحث قرار خواهند گرفت. در شرایط کنونی، اشاره به این موضوع که روش‌های کنترل تصور و استفاده از سایر روش‌های تأییدکننده لازمه کیفیت شواهد است کفایت می‌کند. در این چارچوب، صحت تصور و ادراک حسابرس - فردی که نهایتاً قضاوتش را در رابطه با موضوع مورد حسابرسی ابراز می‌دارد - تعیین‌کننده کیفیت مطلوب (اعتبار) شواهد است.

موردی که به طور نزدیک با کیفیت شواهد مرتبط است کافی بودن میزان شواهد است. به طور کلی کافی بودن شواهد بستگی به تعداد موارد یا ویژگی‌هایی دارد که جهت مستدل کردن نتیجه‌گیری کلی لازم به نظر می‌رسد. برای مثال، جهت اثبات مشروعیت مانده کل حساب‌های دریافتی، با ضریب اطمینان مشخص، تعدادی از

حساب‌های دریافتنی باید مورد تأیید قرار گیرد. در مورد دیگر، جهت تشخیص مطلوب بودن ساختار کنترلی، تعدادی از ویژگی‌های مطلوب ساختار کنترل داخلی باید مورد ارزیابی قرار گیرد. تشخیص کفایت شواهد، مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده تعمیم‌پذیری است. موضوع تعمیم‌پذیری بعداً در قسمتی که به بحث «استدلال منطقی» در فرایند حسابرسی تخصیص داده شده است ارائه خواهد شد.

#### قابلیت اثبات با روش‌های متفاوت<sup>۱۹</sup>

به طور خلاصه می‌توان گفت قابلیت اثبات با روش‌های مختلف، خود یک روش اثباتی است و سعی بر تضمین نسبی این اصل دارد که موارد خاص مشاهده شده فقط دربرگیرنده آن گروه ویژگی‌هایی است که تمامی افراد مشاهده‌کننده به طور یکسان و مشترکاً به آن پی برده‌اند. طبعاً در صورت عدم درک یکسان مشاهده‌کنندگان در رابطه با وجود ویژگی‌های خاص، اعتبار وجود آن ویژگی(ها) اثبات نشده تلقی می‌شود و قابل تأیید نیست.

#### وقوع اشتباه در مشاهده

مشاهداتی می‌تواند به عنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد که توان تأیید از سایر روش‌های اثباتی را نیز داشته باشد. زمانی که توجیه این الزام دستیابی به بی‌طرفانه بودن در امر مشاهده است، اذعان به این موضوع در حقیقت پذیرش احتمال ارتکاب خطا و وقوع اشتباه در مشاهده است و این مهم را نمی‌توان نادیده گرفت و باید آمادگی مقابله با آن را داشت. در بخش اول این قسمت به شناسایی عوامل و علل وقوع اشتباهات اشاره خواهد شد و سپس روش‌های کنترل اشتباهات مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت.

عامل انسانی - بی‌اطلاعی<sup>۲۰</sup>. همان طور که قبلاً اشاره شد تصور و ادراک آدمی بر دانش و اطلاعات قبلی وی درباره یک پدیده مشاهده شده و یا یک واقعه اتکا دارد. مشاهده انجام شده توسط فردی غیرمطلع از فرآیند آزمون و یا موضوع مورد بررسی به احتمال قوی فاقد شرط «قابلیت اثبات با روش‌های متفاوت» خواهد بود

اقتصادی مؤسسات حسابداری / حسابرسی و از سوی دیگر در نارسایی‌های آموزش رسمی جستجو کرد که جایگزین مطلوبی برای آموزش ضمن خدمت نبوده است. علی‌رغم همه این مسائل، روند فعلی بیانگر افزایش

آموزش دانشگاهی و کاهش نسبی آموزش ضمن خدمت است، و این مسؤولیتی بسیار جدی برای استادان رشته به ارمغان می‌آورد

عامل انسانی - عدم بی‌طرفی<sup>۲۱</sup>. عدم بی‌طرفی یکی از عوامل مولد اشتباه در امر مشاهده و آزمون است و با عامل کم‌اطلاعی یا بی‌اطلاعی رابطه نزدیکی دارد. در این باره کاپلن می‌نویسد تفسیر مردم از مشاهده پدیده‌ها بر مبنای غرایز و علاقه شخصی است و پدیده را به گونه‌ای می‌بینند که انتظارات شخصی‌شان حکم می‌کند.<sup>۲۲</sup>

تأثیرگذاری حسابرس بر محیط حسابرسی. تحقیقات علوم رفتاری در شرایط آزمایشگاهی انجام نمی‌گیرد و آزمون‌های حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست. آزمون‌کننده معمولاً در محیط تحقیق حضور فیزیکی دارد و این حضور ممکن است رفتار دیگران را تحت تأثیر قرار دهد.

#### ۷. روش‌های کنترل اشتباه

بدون شک، بروز اشتباه در مشاهدات مربوط به مسائل تحقیقاتی در علوم رفتاری<sup>۲۳</sup> اجتناب‌ناپذیر است. زمانی که محور اصلی تحقیق در علوم رفتاری (همانند حسابرسی) مبتنی بر ویژگی‌های فردی است، احتمال وقوع اشتباه در آنها بسیار قوی‌تر از آن دسته علوم است که آزمونشان در شرایط کنترل شده آزمایشگاهی و با استفاده از ابزارهای اندازه‌گیری پیشرفته و دقیق انجام می‌شود. در حسابرسی به عنوان یکی از رشته‌های علوم رفتاری، روش‌های کنترل اشتباهات از اهمیت بسیاری برخوردار است. در اینجا استفاده از واژه «کنترل» نه به معنی حذف و یا از بین بردن اشتباهات (که امری غیرممکن است)، بلکه به معنی تأکید بر کاهش اشتباهات است. اولین گام جهت کنترل اشتباه، پذیرش واقعیت وقوع اشتباه در امر مشاهده است. سه روش متداول کنترل اشتباهات در



علوم رفتاری عبارت است از «جداسازی»<sup>۲۴</sup>، «خنثی کردن»<sup>۲۵</sup> و «جبران اشتباه»<sup>۲۶</sup>. سیستم کنترل داخلی و همچنین مجموعه شواهد حسابرسی (کاربرگ‌ها)<sup>۲۷</sup> دو روش دیگر کنترل اشتباهات است که ویژه حسابرسی است.

جداسازی. در اغلب تحقیقات مشاهده‌کننده می‌تواند از پدیده مورد مشاهده به طور فیزیکی مجزا شود. فاصله گرفتن از این طریق، باعث کاهش «عدم بی‌طرفی» به عنوان یکی از عوامل مولد اشتباه می‌شود. در شرایط کنونی مشاهده می‌شود امر جداسازی حسابرس از واحد مورد حسابرسی به طور جدی رعایت می‌شود و گسترش بیشتر آن در آینده نیز مقدور به نظر می‌رسد.

«جداسازی» حسابرسان از طریق آموزش نیز میسر است. برای افرادی که هنوز به حرفه حسابرسی راه نیافته‌اند، آگاه‌سازی آنان از پیچیدگی‌های محیط و نقشی که حسابرسان در آن ایفا می‌کنند و این که ایفای مؤثر این نقش نیازمند بی‌طرفی است، می‌تواند از طریق آموزش صحیح انجام گیرد. آگاهی حاصل از شیوه آموزشی که تأکیدش بر اهمیت نقش بی‌طرفی در حسابرسی باشد فی‌نفسه می‌تواند به حفظ نگرش بی‌طرفانه حسابرسان در برخورد با مسائل مرتبط با حسابرسی کمک کند.

خنثی کردن اشتباه. وقتی مشاهدات توسط چندین مشاهده‌کننده انجام می‌گیرد، اشتباهات غیرسیستماتیک یک مشاهده‌کننده، گرایش به خنثی کردن اشتباهات غیرسیستماتیک مشاهده‌کننده دیگر خواهد داشت. این اصل در مورد تکرار مشاهدات توسط یک مشاهده‌کننده نیز صادق است.

کنترل‌های داخلی. در حسابرسی، اتکا به ساختار کنترل داخلی سازمان مورد رسیدگی به عنوان یک مکانیزم کنترل اشتباهات بسیار متداول و از اهمیت خاصی برخوردار است. اهمیت ساختار کنترلی یک سازمان برای حسابرسان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم و نیز این امر است که مبنای تصمیم‌گیری حسابرسان، در اغلب موارد شواهد غیرمستقیم است.

بر اساس نیاز به اتکای تصورات دیگران است که ساختار کنترل داخلی سازمان در جایگاه بسیار بااهمیتی قرار می‌گیرد.

در فرآیند حسابرسی، بررسی و ارزیابی ساختار کنترل داخلی یک سازمان باید بر مبنای اهداف زیر انجام گیرد:

۱. پدیده مشاهده و ثبت شده با سایر روش‌های اثباتی قابل تأیید باشد.
۲. عوامل مولد اشتباه در تصورات (کم‌اطلاعی یا بی‌اطلاعی، عدم بی‌طرفی، ابزار اندازه‌گیری، تأثیر حسابرس بر محیط، شواهد غیرمستقیم، انتقال اطلاعات و حافظه) در طراحی، استقرار و نگهداری ساختار کنترل داخلی سازمان مورد توجه قرار گیرد و روش‌های کنترلی به شیوه‌ای مورد بهره‌برداری قرار گیرد که آن عوامل را کنترل کند.

حسابرسی، فراهم کردن مبنای قضاوت در رابطه با قبول، رد یا غیر قابل تشخیص بودن اعتبار ادعاهای مدیریت است.

#### ۸. استدلال بر مبنای منطق در آزمون حسابرسی

اگر دانش منحصر به شناخت و آشنایی بشر از گزاره‌هایی بود که هر یک دارای اعتبار داخلی و ذاتی بودند، سطح دانش بشری محدود می‌ماند و شناخت و آشنایی از اغلب پدیده‌های مورد علاقه، میسر نمی‌شد. پیشرفت دانش بشری تا حد زیادی به اصل تعمیم‌دهی<sup>۲۸</sup> مربوط است. بدون اصل تعمیم و استفاده از استنتاج<sup>۲۹</sup>، اکثر قضاوت‌های بشری غیرممکن خواهد بود. برای نمونه در حسابرسی، قضاوت درباره واقعی بودن تمام حساب‌های دریافتنی و یا قضاوت کیفی درباره «ارائه منصفانه» صورت‌های مالی، گزاره‌هایی است که اعتبار ذاتی ندارد و تنها بر مبنای یک سری مفروضات از قبل پذیرفته شده قابل استنتاج است.

استبینگ، استنتاج را به شرح زیر تعریف می‌کند: «فرآیند ذهنی (یا تفکری) که در طی آن فردی از مرحله فهم<sup>۳۰</sup> اطلاعات مقدماتی گذشته، به مرحله نتیجه‌گیری رسیده است. و نتیجه حاصل در قالب پدیده‌ای چون قضاوت، اظهارنظر یا باور شکل می‌گیرد»

سلمون وجه تمایز بین استنتاج و منطق<sup>۳۱</sup> را چنین بیان می‌کند: «استنتاج، فعالیت ذهنی / تفکری است و حاکی از فرآیند دستیابی به نتیجه‌ای بر مبنای شواهد موجود و یا دستیابی به اظهارنظر و باوری بر مبنای دانش از پدیده‌های دیگر است. ولی برعکس منطق، مرتبط با یک فرآیند ذهنی / تفکری نیست و سعی بر توصیف و یا تشریح فرآیند ذهنی حاکم بر استنتاج و یا تفکر و استدلال را ندارد»

#### منطق قیاسی

منطق قیاسی نیازمند رابطه خاصی بین گزاره‌های متفاوت است، به گونه‌ای که نتیجه استدلال در نهاد مفروضات اولیه نهفته و بر آن مبنا قابل توجیه است. بنابراین، اگر مفروضات اولیه ذاتاً صحیح باشد، نتایج حاصل نیز باید صحیح باشد. در منطق قیاسی، صحیح بودن مفروضات اولیه و غیر صحیح بودن نتایج، تضادی درونی و ذاتی تلقی می‌شود.

به دلیل این که نتایج مورد انتظار در مفروضات اولیه مستتر است، استدلال مبتنی بر روش منطق قیاسی معتبر، توان تولید اطلاعات جدید ندارد. با وجود این، استدلال قیاسی جهت ارائه پیامدهای قابل آزمون مفید است.

#### منطق استقرایی

استدلال بر مبنای منطق استقرایی، همانند استدلال بر مبنای قیاسی نیازمند وجود روابط خاصی بین گزاره‌های متفاوت است، با این تفاوت که نتیجه استدلال در مفروضات اولیه نهفته نیست. عوامل تأثیرگذارنده و مطرح بر نتیجه‌گیری استقرایی از حد و مرز مفروضات فراتر و نیازمند شواهد است. اگرچه استدلال استقرایی محور اصلی تأیید گزاره‌های تعمیمی است، تئوری استقرایی در مقایسه با تئوری قیاسی نه تنها از دقت کمتری برخوردار است، بلکه به لحاظ پیچیدگی‌هایش حتی منطقیون هم از درک کامل جزئیات آن عاجزند. با این حال، دستورعمل‌های

کافی جهت استفاده صحیح از این روش استدلال برای اغلب زمینه‌های تحقیق من جمله حسابرسی تهیه شده است و می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. اگرچه منطقیون چندین روش استدلال استقرایی را تشخیص داده‌اند، اما به نظر می‌رسد تمامی این روش‌ها از دو روش اصلی سرچشمه می‌گیرد. این دو روش اصلی تحت عنوان «شمارش»<sup>۳۲</sup> و «مقایسه»<sup>۳۳</sup> شناخته می‌شود که هر دو روش در حسابرسی کاربرد دارد و از اهمیت زیادی نیز برخوردار است.

روش «شمارش». با استفاده از استدلال استقرایی مبتنی بر «شمارش» می‌توان استنتاج کرد ویژگی‌های نمونه آزمون شده به جامعه آماری مورد نظر قابلیت تعمیم و یا بسط دادن دارد.

روش مقایسه. دومین روش استدلال استقرایی که کاپلن آن را تحت عنوان «تعمیم به کلیات»<sup>۳۴</sup> مطرح می‌سازد، عموماً استدلال بر مبنای مقایسه شباهت‌ها شناخته می‌شود. استدلال بر مبنای این روش از آنجا شروع می‌شود که عامل **A** با عامل **B** مرتبط است و سپس استنتاج می‌شود که عامل **U** و **V** نیز با یکدیگر مرتبطند، اگر عوامل **A** و **B**، به ترتیب، زیرمجموعه عوامل **U** و **V** باشند.

استنتاج و میزان اعتبار

یکی از اهداف اصلی تحقیقات در حسابرسی پیدا کردن روش‌هایی است که با استفاده از آنها بتوان میزان اعتبار گزاره‌ها را به طور دقیق‌تر مشخص و درباره آنها اظهار نظر کرد. حساب‌رسان به طور گسترده‌ای از روش‌های استنتاج آماری بر مبنای استدلال استقرایی «شمارش» جهت ارزیابی گزاره‌ها استفاده می‌کنند. همان‌طور که قبلاً هم اشاره شد، حساب‌رس پس از آزمون نمونه‌ای از حساب‌های دریافتنی می‌تواند با ذکر میزان اعتبار مشخصی درباره واقعی بودن کلیه حساب‌های دریافتنی اظهار نظر کند. موارد استفاده از تکنیک‌های استنتاجی مبتنی بر استدلال استقرایی «مقایسه» تاکنون مورد شناسایی کامل قرار نگرفته است و شناسایی امکان استفاده و کاربرد این تکنیک‌ها در سایر موارد مشابه، نیازمند تحقیقات بیشتری است.

## جمع‌بندی و نتیجه‌گیری در مورد فرآیند آزمون

خلاصه‌ای از سلسله مراتب کلی فرآیند آزمون که در این فصل ارائه شد به شرح زیر جمع‌بندی می‌شود:

۱. مشخص کردن فرضیاتی که باید مورد آزمون قرار گیرد. فرضیه حسابرسی زمانی به طور مناسب مشخص می‌شود که دربرگیرنده اطلاعات گزارش شده و معیارهای قضاوت درباره آن باشد (برای مثال، صورت‌های مالی و اصول پذیرفته شده حسابداری).
۲. فرضیه اصلی به گونه‌ای که منجر به ایجاد مجموعه‌ای از قضایای تفصیلی و مفروضات ثانویه مناسب قابل استخراج از فرضیه اصلی باشد و با در نظر گرفتن موارد زیر به صورت عملیاتی تعریف شود:
  - الف. در یک تعریف عملیاتی مناسب و کامل، تمامی بیانیه‌های کلی باید به عنوان قواعد، تعاریف و یا مفروضات بدیهی، پذیرفته شود. در غیر این صورت، بیانیه‌های کلی، خود می‌باید در قالب قضایای تفصیلی تعریف شود.
  - ب. جهت کشف تضادها یا سایر ناسازگاری‌ها، قضایای تفصیلی باید بر مبنای باور حسابرسان مورد آزمون قرار گیرد.
  - ج. تعریف عملیاتی باید به گونه‌ای ارائه شود که امکان جمع‌آوری شواهد کافی و لازم هرچه بیشتر از منابع مستقل را جهت قبول یا رد فرضیه اصلی با یک ضریب اطمینان منطقی فراهم سازد.
۳. آزمون قضایای تفصیلی از طریق شواهد مستقیم توسط حسابرس و یا از طریق کسب تأییدیه از دیگران انجام گیرد.
۴. شواهد جمع‌آوری شده و تعیین میزان اعتبار برای صحت هر یک از گزاره‌های تفصیلی آزمون شده ارزیابی شود.
۵. میزان اعتبار صحت قضایای کلی با استفاده از استدلال منطقی و مفروضات تعیین شود.
۶. میزان اعتبار تعیین شده برای کلیه گزاره‌های آزمون شده بر مبنای باور حسابرس باید به طور مستمر بررسی تا بر مبنای آن بینش‌های جدیدی به دست آید و روش‌های آزمون جدیدی آشکار شود.
۷. نهایتاً اثبات مجدد فرضیه آزمون شده و تأیید صحت نتایج حاصل از طریق استدلال با نظر گرفتن سطح اطمینان معقول انجام گیرد.

## برخی ملاحظات اجرایی

فرآیند آزمون ارائه شده در این فصل، در اغلب موارد، توصیفی - تجویزی (بیان دستوری) بوده است. کمیته این مهم را درک می‌کند که در اغلب موارد، اعمال حسابرسان بر مبنای رسوم حرفه یا عادات شخصی آنان قرار دارد و الزاماً با روش‌های توصیف شده در این فصل منطبق نیست. کمیته معتقد است نیازی به اعمال حسابرسان بر مبنای رسوم یا عادات شخصی وجود ندارد؛ بدین معنی که رسوم حرفه یا عادات شخصی حسابرسان نباید مبنای اعمال آنان قرار گیرد. روش هدفمند جهت انجام مراحل مختلف فرآیند حسابرسی ایجاب می‌کند پس از شناسایی موضوع مورد حسابرسی و معیارهای قضاوت، مفروضات مورد استفاده صراحتاً قید شود و اثبات گزاره‌ها به طور منطقی بر مبنای شواهد کسب شده انجام گیرد. کمیته بر این باور است با مطالعات و تحقیقات گسترده‌تر، تعیین قواعد کلی مربوط به شواهد حسابرسی میسر است. این قواعد، در غایت، باعث گسترش و تکامل استانداردهای کلی حسابرسی خواهد شد؛ استانداردهایی که در حال حاضر راهنمای اعمال حسابرسان است. فهرست مقدماتی چنین قواعدی که نشانگر چگونگی انجام فرآیند آزمون مطرح شده در این فصل است به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. با توجه به این که دلیل اصلی نیاز به حسابرسی مستقل وجود تضاد منافع بین تهیه‌کننده و استفاده‌کنندگان اطلاعات است، استقلال حسابرس الزامی است.
۲. حسابرس مسؤول یک پروژه حسابرسی می‌باید به اندازه کافی صلاحیت حرفه‌ای برای انجام امور زیر را داشته باشد:

- تعیین و تشخیص فرضیه اصلی مورد آزمون.
- شناسایی و توضیح تفصیلی مفروضات زیربنایی فرضیه اصلی.
- ارائه گزاره‌های قابل اثبات از طریق شواهد، برای تأیید فرضیه اصلی.
- سرپرستی و ارزیابی عملکرد حسابرسان تحت سرپرستی.
- استنتاج میزان اعتبار برای گزاره‌های اثباتی از طریق شواهد.

۳. تعیین معیار مقایسه معتبر و مورد قبول برای ارزیابی اطلاعات حسابداری و تعیین میزان رعایت این معیارها (برای مثال، اصول پذیرفته شده حسابداری).

۴. مهارت حرفه‌ای در درک مشاهدات (شواهد) که متناسب با پیچیدگی قضایای تفصیلی مورد ارزیابی باشد.

۵. قواعد زیر برای اعتبار بخشیدن به اظهارنظر<sup>۳۵</sup> کاربرد دارد:

- دستیاران حسابرسی تحت سرپرستی مناسب، مصادیقی از حسابرسان اصلی‌اند و در نتیجه اظهارات کتبی و شفاهی آنان می‌تواند معادل ادراک مستقل و شخصی حسابرسان اصلی تلقی شود.
- استقلال و بی‌طرفی کارکنان واحد مورد رسیدگی باید همیشه با شک و تردید همراه باشد. علی‌رغم این اصل، در غیاب دلایل خاص، اظهارات کتبی و شفاهی آنان دارای میزانی از اعتبار است. اظهارات کارکنان فقط در موارد بسیار خاص و نادر که مورد بررسی دقیق حسابرسان قرار گرفته باشد، می‌تواند بدون شواهد جنبی دیگری صحت گزاره‌ای را اثبات کند.
- وجود ساختار کنترل داخلی رضایت‌بخش و کارآمد باعث افزایش اعتبار اطلاعات مالی می‌شود. اعتبار چنین اطلاعاتی در هیچ شرایطی نمی‌تواند تنها مبنای اظهارنظر حرفه‌ای قرار گیرد.
- اشخاص ثالث را می‌توان نسبت به امور و مسائل مؤسسه مورد حسابرسی، مستقل و بی‌طرف تلقی کرد، مگر آن که شواهد موجود، خلاف آن را ثابت کند. نتیجتاً، شواهد کتبی و شفاهی کسب شده از اشخاص ثالث می‌تواند به عنوان شواهد بی‌طرفانه تلقی شود و مورد استفاده قرار گیرد. صلاحیت حرفه‌ای اشخاص ثالث باید با دقت بررسی تا زمینه مساعدی جهت اتکا به اظهارات آنها فراهم شود.

۶. قواعد زیر مرتبط با نقش حافظه و مشکلات آن در فرآیند حسابرسی است:

- میزان اعتبار ادراک رخدادهای گذشته که به حافظه سپرده شده است و از آنان به عنوان شواهد استفاده می‌شود باید با در نظر گرفتن گذشت زمان و تأثیر رخداد بر ادراک، به طور مناسب تعدیل شود.

- با وجود این مورد، درجه اعتبار ادراکی که در زمان وقوع رخداد به طور مناسبی مستند شده باشد می‌تواند معادل اعتبار ادراکی باشد که بلافاصله توسط حسابرس کسب می‌شود. این موضوع بخصوص در مورد مستندات شواهد در مجموعه شواهد حسابرسی صادق است.

۷. قواعد زیر در رابطه با استنتاج در فرآیند آزمون صادق است:

- کلیه قضایای تفصیلی که بر مبنای شواهد قابل اثبات است و نتایج حاصل از آنها مبنای استنتاج صحت فرضیه‌هایی کلی است باید به طور صریح از قضایای اصلی و تفصیلی قابل استخراج باشد. در فرآیند استدلال قیاسی، مفروضات لازم باید به تفصیل ارائه شود.
  - به طور کلی، استدلال استقرایی بر مبنای «شمارش» (اشاره به تعداد موارد اتفاق افتاده) اگر همراه با «مقایسه» (اشاره به کثرت ویژگی‌های مشترک) انجام شود، از قدرت بیشتری برخوردار خواهد بود. در صورت امکان، تعداد موارد اتفاق افتاده و تعداد ویژگی‌های مشترک موردنیاز باید با استفاده از روش‌های استنتاج آماری مشخص شود.
  - اگر گزاره‌ای از طریق روش‌های اثباتی متفاوت و مستقل از یکدیگر (منابع شواهد مختلف و مستقل) تأیید شود، باعث افزایش میزان اعتبارش خواهد شد.
  - جهت پشتیبانی از نظر حسابرسی مقبول، میزان اعتبار تأیید فرضیه اصلی باید تا سطحی باشد که مبنای مناسبی برای آن گونه اظهارنظر فراهم سازد.
- در خاتمه این قسمت یادآوری می‌شود یک مثال جامع که دربرگیرنده اکثریت نکات مطرح شده در این فصل است در پیوست ارائه خواهد شد.



## فصل چهارم

### فرایند گزارشگری

#### ۲۲- فرایند گزارشگری (اطلاع رسانی) را شرح دهید؟

امر اطلاع‌رسانی زمانی به وقوع می‌پیوندد که اطلاعاتی از فردی به فرد دیگر انتقال یابد. بدین معنی که شخصی از طریق نمادها با استفاده از وسایل ارتباطی مواردی چون اطلاعات، ایده‌ها، مقاصد، مهارت‌ها و غیره را به شخص دیگری منتقل می‌کند.

علم اطلاع‌رسانی ذاتاً با سایر علوم مرتبط است و بدون در نظر گرفتن کاربرد آن در سایر علوم به خودی خود وجود خارجی نخواهد داشت.

علم زبان‌شناسی است که تأکیدش بر شناسایی عوامل و ساختار پیام است و در آن نقش افرادی که در فرآیند اطلاع‌رسانی مشارکت دارند نادیده گرفته می‌شود.

به علت اهمیت بسزای اطلاع‌رسانی مؤثر و کارآمد، حتی در علوم فنی و مهندسی، جهت رفع مشکلات مرتبط با گزارشگری اطلاعات تخصصی و یافتن روش‌هایی که درک صحیح پیام‌های ارسالی توسط دریافت‌کننده پیام را میسر سازد، این دسته از علوم هم در زمینه تحقیقات اطلاع‌رسانی نقشی فعال داشته است.

در حسابرسی، حسابرس فرستنده پیام است. رسانه (وسیله ارسال پیام) معمولاً گزارش کتبی است، اگرچه بعضاً گزارش می‌تواند شفاهی هم باشد. پیام، اظهارنظر حسابرس است که همراه با اطلاعات حسابداری در اختیار استفاده‌کنندگان که گیرندگان پیام می‌باشند، قرار می‌گیرد. تأثیر موردنظر حسابرس در مخاطبان، استفاده صحیح استفاده‌کنندگان از اطلاعات ارائه شده است.

در حسابرسی، حسابرس فرستنده پیام است. رسانه (وسیله ارسال پیام) معمولاً گزارش کتبی است، اگرچه بعضاً گزارش می‌تواند شفاهی هم باشد. پیام، اظهارنظر حسابرس است که همراه با

اطلاعات حسابداری در اختیار استفاده‌کنندگان که گیرندگان پیام می‌باشند، قرار می‌گیرد. تأثیر موردنظر حسابرس در مخاطبان، استفاده صحیح استفاده‌کنندگان از اطلاعات ارائه شده است.

۲۳- از دیدگاه مهندس شانن و ویور مشکلات مربوط به گزارشگری را تشریح کنید؟

تحقیق شانن و ویور مبنای مناسبی برای بررسی برخی از مشکلات گزارشگری است. این محققان در نوشته خود مشکلات گزارشگری را در سه سطح، به شرح زیر مطرح می‌کنند:

- موارد تخصصی - نمادهای گزارشگری تا چه میزانی توان انتقال دقیق اطلاعات را دارد؟
  - موارد معنایی - تا چه اندازه نمادهای گزارش شده توان انتقال صحیح معانی و مفاهیم موردنظر را دارد؟
  - موارد اثربخشی - تا چه حد پیام‌های ارسال شده در ایجاد رفتار موردنظر در پیام‌گیرنده مؤثر بوده است؟
- موارد تخصصی مرتبط با توان نمادها در ارسال دقیق و صحیح پیام‌ها از فرستنده به گیرنده است. اگرچه شناسایی نارسایی‌های گزارشگری تنها بر مبنای یکی از سطوح بالا بسیار مشکل است، ولی به نظر می‌رسد به رغم این مشکل کلی، نارسایی‌های مربوط به موارد تخصصی روشن‌تر است و برای رفع آنها بتوان به طور مستقیم چاره‌اندیشی کرد.

در مقایسه با موارد تخصصی، مشکلات معنایی پیچیدگی بیشتری دارد و به راحتی چاره‌پذیر نیست. موارد معنایی به برداشت معنی و تفسیر پیام توسط گیرنده به همان شکلی که موردنظر فرستنده بوده است مربوط می‌شود

سطح الف - مشکلات تخصصی

اگرچه بر مبنای نگرش سطحی و اولیه، مشکلات مربوط به موارد تخصصی ظاهراً روشن و به طور نسبی کم‌اهمیت به نظر می‌رسد، ولی در عین حال می‌تواند تأثیرات بااهمیتی بر عوامل درونی خود و مشکلات سطوح بعدی داشته باشد. مهندس شانن، مشکلات این سطح را با تأکید بر زوایای

تکنیکی آن که شامل انتقال مکانیکی نمادهای گزارشگری از فرستنده به گیرنده است مورد بررسی قرار می‌دهد و الگویی از روش‌ها و ابزارهای کارآی اطلاع‌رسانی ارائه می‌دهد.

#### سطح ب - مشکلات معنایی

پیام‌ها با استفاده از ترکیبات خاصی از نمادها و علائم شکل می‌گیرد و در این چارچوب «مکالمه» وسیله ارتباط، «کلمات»، عناصر ارتباط و «ساختار جملات» نحوه ارائه پیام شناخته می‌شود. به کارگیری مکالمه به عنوان ابزار اطلاع‌رسانی و در چارچوب قواعد ساختاری مشخص تعیین‌کننده محتوای پیام است. در رابطه با املا، موارد استفاده و

نحوه ترکیب کلمات، قواعدی در سطح فنی وجود دارد. آشنایی دریافت‌کننده پیام با قواعد ساختاری و رعایت آن قواعد در اطلاع‌رسانی باعث کاهش مشکلات معنایی می‌شود و اثربخشی پیام را افزایش می‌دهد.

#### ۲۴- انواع روشهای ارائه گزارش حسابرسی بعنوان یک وسیله ارتباطی را توضیح دهید؟

##### وسيله ارتباط - گزارش‌های کتبی و شفاهی

گزارش‌های کتبی. بشر توسط حواس پنج‌گانه می‌تواند پیام‌ها را به روش‌های متفاوت دریافت کند. حسابرس برای ارسال پیام خود باید آن روش یا روش‌هایی - اگر بیش از یک روش مطلوب به نظر می‌رسد - را برای برقراری ارتباط انتخاب کند که به بهترین نحو اهدافش را تحقق می‌بخشد. روش ارتباط را اگرچه حسابرس طبعاً بر مبنای سلیقه شخصی خود انتخاب می‌کند، ولی در عین حال در این انتخاب باید نظرات و اولویت‌های مخاطبش را هم در نظر بگیرد.

گزارش‌های شفاهی. ارائه گزارش‌های شفاهی توسط حسابرسان تدریجاً رو به افزایش است. در موارد زیادی از حسابرسان درخواست می‌شود در جلسات مجمع

سهامداران حضور یابند و به سؤالات مرتبط به حسابرسی پاسخ گویند؛ از آنان خواسته می‌شود در جلسات هیأت مدیره حاضر شوند و نتایج حسابرسی خود را ارائه کنند و با کمیته حسابرسی شرکت‌ها دو یا سه مرتبه در سال ملاقات کنند و به ارائه گزارش‌های شفاهی بپردازند

## ۲۵- تاثیر گزارش بر رفتار استفاده کننده را شرح دهید؟

هدف اصلی گزارشگری، تأثیرگذاری بر رفتار مخاطب است. اگر حسابرس به روشنی نداند چه نوع تأثیری در مخاطبش مورد انتظار است، گزارش وی هدفمند نخواهد بود و اثربخشی لازم را نخواهد داشت. بدین معنی که گزارش حسابرسی هدف موردنظر را تحقق نمی‌بخشد و گاه حتی ممکن است منجر به واکنش معکوس مخاطب شود. تصمیم‌گیری در رابطه با عناصر متفاوت اطلاع‌رسانی همانند انتخاب لغات، نحوه ارائه، ساختار گزارش و غیره باید بر مبنای اطلاع قبلی حسابرس از تأثیرات مورد انتظارش انجام گیرد تا بتواند اثربخشی لازم را بر رفتار مخاطب داشته باشد. برای مثال، حسابرس باید بداند که می‌خواهد اظهارنظر «اطمینان سلبی» چه تأثیری در مخاطبش داشته باشد تا بر این اساس، گزارش را به گونه‌ای پردازش کند که به انتظار مطلوبش دست یابد.

برای بحث درباره تأثیرگذاری، در اولین مرحله، شناسایی مخاطبان موردنظر ضروری است. استفاده‌کنندگان (مخاطبان) اغلب گزارش‌های حسابرسی، طیف گسترده‌ای را تشکیل می‌دهند و قابل شناسایی دقیق نیز نیستند. در نتیجه حسابرسان با طیف وسیعی از مخاطبان مواجهند که دریافت‌کننده بالقوه گزارش‌های آنان هستند و این امر حسابرسان را در معرض آسیب‌پذیری نامحدودی قرار می‌دهد. از این رو، حسابرسان جهت حمایت از خویش و حفظ شهرت و اعتبار حرفه باید از هیچ کوششی فروگذاری نکنند.

## ۲۶- مفاهیم زیر در حسابرسی را تشریح نمایید؟

اسامی :

اسامی. نامگذاری پدیده‌ها پس از شناسایی برخی ویژگی‌های مورد نظر آنها، انجام می‌شود و اسامی انتخاب شده در سایر موارد مشابه نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. به دلیل نامحدود بودن تعداد موارد مشاهده شده، تصور این که برای هر یک از پدیده‌ها نام جداگانه‌ای در نظر گرفته شود غیرممکن به نظر می‌رسد. از این رو، موارد مشاهده شده (تجربه‌ها) بر مبنای برخی ضوابط - برای مثال، ماهیت - در گروه‌های مختلف طبقه‌بندی می‌شود و برای هر گروه عنوان‌های کلی و عمومی انتخاب می‌شود.

#### پیام‌های موازی:

پیام‌های موازی. زمانی که مجموعه‌ای از نمادهای اطلاع‌رسانی در کنار یکدیگر قرار می‌گیرد، می‌تواند انتقال‌دهنده بیش از یک پیام باشد. در کنار نقشی که نمادها در امر اطلاع‌رسانی ایفا می‌کند، چگونگی شکل ظاهری و اندازه آنها، میزان فاصله‌شان از یکدیگر و محل فیزیکی ارائه آنها، جملگی می‌تواند به طور انفرادی یا در مجموع، منجر به برداشت‌های جداگانه و متفاوت از محتوای پیام توسط گیرنده شود. بر این اساس، پاسخ به پاره‌ای مسائل در حسابرسی از اهمیت خاصی برخوردار خواهد بود

#### سوالات سرفصل حسابداری مالیاتی

حسابداری مالیاتی را توضیح و موارد لازم به ذکر در آن را بنویسید؟

ماده ۲۷۲: مطابق ماده ۲۷۲ ق.م.م سازمان حسابداری جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار وظایف حسابداری و بازرسی قانونی یا حسابداری اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند گزارش حسابداری مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند. گزارش اخیر ذکر باید شامل موارد زیر باشد :

الف) اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد قانون مالیات مستقیم و مقررات مربوط به رعایت اصول و ضوابط استانداردهای حسابداری.

ب) تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.

ج) اظهار نظر نسبت به مالیات‌های تکلیفی که مودی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.

د) سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهند شد.

\*\*\*مطابق تبصره (۱) ماده ۲۷۲ ق.م.م اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص صادر می کند، قبول گزارش حسابرسی موکول به آن است که مودی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت های مالی که طبق استانداردهای حسابرسی که توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره مالیاتی مربوط نموده است.

\*\*\*مطابق تبصره (۲) ماده ۲۷۲ ق.م.م سازمان امور مالیاتی کشور می تواند حسابرسی صورت های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به حسابداران رسمی یا موسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی می باشد.

۲- حسلبرسی مالیاتی در کدام دسته از خدمات اعتبار بخشی حسابرسی و انواع حسلبرسی قرار دارد؟

برخی صاحب نظران بر این باورند که حسابرسی مالیاتی نوعی حسابرسی رعایت (یکی از انواع خدمات اعتبار دهی) است در صورتی که در حسابرسی رعایت نیز حسابرسان صرفا به به میزان رعایت ادعا با ضوابط از پیش تعیین شده اظهار نظر می کنند و مورد ادعا را تعیین نمی کنند .

در صورتی که حسابرسی مالیاتی را نوعی حسابرسی رعایت فرض کنیم در این صورت گزارش حسابرس مالیاتی باید حاکی از رعایت قوانین و مقررات توسط مودی باشد و نه تعیین درآمد مشمول مالیات.

تنها استاندارد قابل انطباق با حسابرسی مالیاتی در حال حاضر، استاندارد اظهار نظر نسبت به ذخیره مالیات به عنوان یکی از اقلام صورتهای مالی است (استاندارد حسابرسی ۸۰۰). در این نوع گزارش حسابرس نسبت به کفایت ذخیره مالیات به عنوان یک قلم از صورتهای مالی اظهار نظر می کند و این اظهار نظر به منزله تشخیص یا تعیین ادعا (ذخیره مالیات) نخواهد بود

۳- دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران را نوشته و موارد رد دفاتر قانونی را ذکر کنید؟

نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م.توسط سازمان امور مالیاتی کشور تنظیم و جهت استفاده سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی منتشر شده لذا سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران ملزم هستند در تهیه گزارش شرکتها و موسسات حسابرسی دقیقاً وفق فرم مذکور عمل نمایند، به نحوی که پاسخ تمام قسمتهای آن از جمله معاملات با اشخاص ثالث، مالیاتهای تکلیفی و هزینهها دقیقاً داده شود. علاوه بر دقت در مندرجات فرم یاد شده و پاسخگویی به هریک از موارد، حسابداران مزبور در رسیدگی و تنظیم گزارش ملزم به رعایت قوانین و مقررات مالیاتی و استانداردهای حسابرسی می باشند که در این مقوله به ذکر برخی نکات مهم به شرح زیر اکتفا می شود:

1) مبنای درآمد مشمول مالیات، قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوط به آن است که عندالاقضاء با در نظر گرفتن سایر قوانین موضوعه از جمله قانون تجارت، قوانین بودجه سنواتی، و اساسنامه قانونی شرکتهای دولتی و استانداردهای حسابداری (تا آن حد که مغایرت آشکار با قانون مالیاتهای مستقیم نداشته باشد) اعمال می شود.

2) در تعیین درآمد مشمول مالیات، شرایط و احکام هزینه های قابل قبول و استهلاك موضوع فصل دوم از باب چهارم (مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱) و مصوبه هیأت وزیران و وزیر امور اقتصاد و دارایی حسب مورد درباره هزینه های قابل قبول ملاک عمل خواهد بود.

۳) هرگاه حسابرس مالیاتی در اجرای بند الف ماده ۲۷۲ ق.م.م. به موارد ایرادی برخورد نماید که به اعتبار دفاتر خللی وارد نماید و تعیین درآمد واقعی مشمول مالیات امکان پذیر نباشد ضمن درج موارد ایراد در گزارش خود، درآمد مشمول مالیات را تعیین خواهد کرد و در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک مزبور برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر حسابرس مالیاتی به علت عدم رعایت موازین و آیین نامه مربوط به روش نگهداری دفاتر و

اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت‌های مالی نهایی مورد قبول واقع نشود باید دلایل رد دفاتر را حداکثر ظرف مدت ۱ ماه پس از انقضای مدت تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی ذیربط و مودی کتباً اعلام نماید تا اداره امور مالیاتی نظر هیأت موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مذکور را اخذ نماید.

4) چنانچه تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان حسب مورد تسلیم اداره امور مالیاتی ذیربط نشده باشد رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات به عهده اداره امور مالیاتی خواهد بود.

۵) در صورتی که قبل و یا بعد از صدور برگ تشخیص، حسب اطلاعات و مدارک بدست آمده نسبت به گزارش حسابرس مالیاتی در خصوص رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی، و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی تنها در مورد ثبت فعالیت های مالی به بررسی دفاتر و اسناد نیاز باشد، اداره امور مالیاتی موضوع را کتباً از حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی و مودی حسب مورد استعلام خواهد نمود.

6) در صورتی که قبل از صدور برگ تشخیص، حسب مورد مالیات نسبت به گزارش حسابرس مالیاتی در خصوص تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی به ویژه مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاک و اظهار نظر نسبت مالیات‌های که مودی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی کشور بوده است (مالیات تکلیفی) به توضیحات تکمیلی و مدارکی نیاز باشد باید مطابق (قسمت پنجم) فوق اقدام شود. مودی یا حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی مکلف است، حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، اسناد و مدارک و دفاتر موضوع قسمت پنجم و توضیحات و اطلاعات تکمیلی و مدارک موضوع این بند را حسب مورد به اداره امور مالیاتی ارائه نماید .

۷) در مواردیکه استعلام به عمل آمده در خصوص اعمال معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین ذیربط در مهلت موضوع قسمت ششم این دستور العمل از طرف حسابرس مالیاتی پاسخی داده نشود و یا پاسخ ارائه شده توسط حسابرس مالیاتی مورد قبول اداره امور مالیاتی (ممیز کل) قرار نگیرد در این صورت اداره امور مالیاتی با قبول رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیت توسط حسابرس مالیاتی نسبت به چگونگی معافیتها و تعیین مطابقت قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم و بخشنامه و آرای شورای مالیاتی و دستور العمل‌های سازمان امور مالیاتی کشور اقدام خواهد نمود

8) کلیه درآمدهای ابرازی یا شناخته شده توسط حسابرس مالیاتی از جمله درآمد حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌ها ارزی مشمول مالیات است، مگر آنکه دلایل قانونی مبنی بر معافیت تمام یا برخی اقلام معرفی شده و یا به



لحاظ تعلق مالیات به طریق خاص (مواردی که طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم دارای نرخ جداگانه ای هستند مانند نقل و انتقال قطعی املاک، حق واگذاری محل، درآمد اجاره، انتقال سهام، سود حاصل از سرمایه گذاری و...) از شمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م. مستثنی شده باشد.

۹) در مورد تعدیلات باید کلیه اقلام بستانکار حساب تعدیلات سنواتی به درآمد مشمول مالیات افزوده شود. مگر آنکه به طریقی در درآمد مشمول مالیات سنوات قبل منظور شده و یا از معافیت قانونی برخوردار باشد و یا طرف حساب آن هزینه ای بوده است که بوسیله مأموران مالیاتی غیر قابل قبول تلقی و از حساب هزینه برگشت شده باشد و اقلام بدهکار حساب تعدیلات سنواتی نیز، چنانچه ماهیت هزینه قابل قبول را داشته و قبلاً به حساب هزینه منظور نشده باشد، باید جزو هزینه های قابل قبول محسوب شود.

موارد رد دفاتر قانونی

a) در صورتی که دفاتر ارائه شده به نحوی از پلمپ خارج شده و یا فاقد یک یا چند برگ باشد.

b) عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز

c) ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت در حاشیه

d) ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آتیکل) بین سطور

e) تراشیدن و پاک کردن و محو کردن مندرجات دفاتر به منظور سوءاستفاده

f) جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در صفحات و سفید ماندن تمام صفحه در دفتر روزنامه

g) بستانکار شدن حساب های نقدی و بانکی، مگر اینکه حساب های بانکی با صورت حساب بانک مطابقت نماید و یا بستانکار شدن حساب های بانکی یا نقدی ناشی از تقدم و تأخر ثبت حساب ها باشد که در این صورت موجب رد دفتر نیست .

h) تأخیر تحریر دفاتر

i) عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکز طبق مقررات ماده ۱۵ این آئین نامه.

z) اشتباه حساب حاصل در ثبت عملیات مؤسسه در صورتی که نسبت به اصلاح آن طبق مقررات تبصره ماده ۱۱ این آئین نامه اقدام

نشده باشد.

(k) در صورتی که مؤدیان مالیاتی حسب مورد از اوراق مخصوص موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم استفاده نمایند.

(m) عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر ثبت و پلمپ شده (ولونانویس).

(n) استفاده از دفاتر ثبت و پلمپ شده سال های قبل (با توجه به مقررات ماده ۳ این آئین نامه)

(p) عدم تطبیق مندرجات دفاتر با اطلاعات موجود در سیستم های الکترونیکی در مورد اشخاصی که از سیستم های مذکور استفاده می نمایند.

(q) ثبت هزینه ها و درآمدها و هر نوع اعمال و اقلام مالی غیر واقع در دفاتر به شرط احراز (توضیح آنکه ثبت هزینه هایی که وقوع آن محقق بوده اما به دلایل خاص قانونی قابل قبول از حیث مالیاتی نیست و برگشت داده می شود، به منزله ثبت هزینه های غیر واقع تلقی نمی شود).

۴- معافیت های مالیاتی را ذکر کنید؟

ماده ۱۳۲: درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد درصد (۱۰۰٪) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند.

ماده ۱۳۳: صد درصد درآمد شرکت های تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه های آنها از مالیات معاف است.

ماده ۱۳۴: درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیر انتفاعی اعم از ابتدائی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه ای، دانشگاهها و مراکز آموزش عالی غیر انتفاعی و درآمد موسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذیربط هستند همچنین درآمد باشگاهها و موسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت های منحصرا ورزشی از پرداخت مالیات معاف است. آئین نامه اجرائی این ماده به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.

ماده ۱۳۶: وجوه پرداختی بابت بیمه عمر از طرف موسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقد بیمه عاید ذینفع می شود از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۳۷: هزینه های درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه خود و یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط این که اگر دریافت کننده موسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به موسسات بیمه ایرانی بابت بیمه عمر و بیمه های درمانی از درآمد مشمول مالیات مودی کسر خواهد شد. در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب العلاج علاوه بر هزینه های مذکور هزینه مراقبت و توانبخشی آنان نیز قابل کسر از درآمد مشمول مالیات معلول یا بیمار شخصی که تکفل او را عهده دار است می باشد.

ماده ۱۳۹: الف: موقوفات، نذورات، پذیره، کمکها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی (ع)، آستانه حضرت معصومه، آستان حضرت احمد ابن موسی (شاه چراغ) آستان مقدس امام خمینی، مساجد، حسینیه ها، تکایا و سایر بقاع متبرکه که از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع به عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می باشد.

ب: کمکها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی سازمان هلال احمر جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۴۱: الف: صد درصد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهائی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیر نفتی به خارج از کشور صادر می شوند از شمول مالیات معاف هستند.

ماده ۱۴۲: درآمد کارگاه های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت های تعاونی و اتحادیه های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۴۳: شرکت هایی که سهام آنها طبق قانون مربوط از طرف هیات پذیرش برای معامله در بورس قبول می شود از سال پذیرش تا سال که از فهرست نرخها در بورس حذف نشده در صورتی که کلیه نقل و انتقالات سهام از طریق کارگزاران بورس انجام و در دفاتر مربوط ثبت می گردد معادل ۱۰ درصد مالیات آنها بخشوده می شود.

ماده ۱۴۴: جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و جوایز علمی و بورس های تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می گردد بطور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه های ذیصلاح می باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق مقررات در آیین نامه ای که به پیشنهاد وزارتخانه های فرهنگ و آموزش عالی ، بهداشت و درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید ، از پرداخت مالیات معاف می باشند .

ماده ۱۴۵: سود دریافتی به هر عنوان در موارد زیر از پرداخت مالیات معاف است:

1- سود متعلق به سپرده های مربوط به کسور بازنشستگی و پس انداز کارمندان و کارگران نزد بانک های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوط .

2- سود یا جوایز متعلق به حسابهای پس انداز و سپرده های مختلف نزد بانکهای ایرانی یا موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز . این معافیت شامل سپرده هایی که بانکه یا موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز نزد هم می گذارند نخواهد بود.

3- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه

4- سود پرداختی بانک های ایرانی به بانک های خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت ) و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل .

5- سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت.

ماده ۱۴۶: کلیه معافیت های مدت دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت مقررات مربوط تا انقضا مدت به قوت خود باقی است.

ماده ۱۳۸: آن قسمت از سود ابرازی شرکت های تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف گردد از ۵۰ درصد مالیات متعلق موضوع ماده ۱۰۵ این قانون معاف خواهد بود مشروط براین که قبلاً "اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی و یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه گذاری معین از وزارتخانه ذیربط تحصیل شده باشد . در صورتی که هزینه اجرای طرح یا طرح های یاد شده در هر سال مازاد سود ابرازی همان سال باشد و یا از طرح سرمایه گذاری کمتر باشد شرکت می تواند از معافیت مذکور در محاسبه مالیات سود ابرازی سال های بعد حداکثر به مدت سه سال و به میزان مازاد مذکور و یا باقی مانده هزینه اجرای کامل طرح بهره مند شود.

ماده ۱۰۵: جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

۵- هزینه های قابل قبول و غیر قابل قبول را ذکر کرده تشریح کنید؟

موارد قانونی مرتبط با این قسمت شامل مفاد ۱۴۷ تا ۱۵۱ ق.م.م ( هزینه های قابل قبول و استهلاک) می باشد:

ماده ۱۴۷ ق.م.م: هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط به رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیات وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

ماده ۱۴۹ ق.م.م: در تشخیص درآمد مشمول مالیات محاسبه استهلاکات دارائی و هزینه های تاسیس و سرمایه ای با رعایت اصول زیر انجام می شود:

1- آن قسمت از دارائی ثابت که بر اثر استعمال یا گذشت زمان یا سایر عوامل بدون توجه به تغییر قیمتها ارزش آن تقلیل می یابد قابل استهلاک است.

۲- ۳- استهلاکات از تاریخی محاسبه می شود که دارائی قابل استهلاک آماده برای بهره برداری، در اختیار موسسه قرار می گیرد. در صورتی که دارائی قابل استهلاک به استثنای فیلم های سینمایی وارده از خارج از کشور که از تاریخ اولین نمایش قابل استهلاک خواهد بود در خلال ماه در اختیار موسسه قرار گیرد، ماه مزبور در محاسبه منظور نخواهد شد. در مورد کارخانجات دوره بهره برداری آزمایشی جز بهره برداری محسوب نمی گردد.

4- هزینه های تاسیس از قبیل ثبت موسسه حق مشاوره و نظایر آن و هزینه های زاید بردرآمد (دوره قبل از بهره برداری و دوره بهره برداری) جز در مواردی که ضمن جدول مقرر در ماده ۱۵۱ این قانون تصریح خواهد شد حداکثر تا مدت ده سال از تاریخ بهره برداری بطور مساوی قابل استهلاک است.

۵- در صورتی که بر اثر فروش مال قابل استهلاک یا مسلوب المنفعه شدن ماشین الات زبانی متوجه موسسه گردد زیان حاصل معادل ارزش مستهلک نشده دارائی منهای حاصل فروش (در صورت فروش) یک جا قابل احتساب در حساب سود و زیان همان سال می باشد. ماخذ استهلاک قیمت تمام شده دارائی می باشد.

ماده ۱۵۰: طرز محاسبه استهلاک به شرح زیر است: الف: در مواردی که طبق جدول مذکور در ماده ۱۵۱ این قانون برای استهلاک نرخ تعیین شود نرخها ثابت بوده و در هر سال مابه التفاوت قیمت تمام شده مال مورد استهلاک و مبلغی که در سالهای قبل برای آن به عنوان استهلاک منظور شده است اعمال می گردد.

ماده ۱۵۱: جدول استهلاکات براساس ضوابط مصوب از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و پس از تصویب وزیر امور اقتصادی و دارائی به موقع اجرا گذارده می شود

نمونه هزینه های غیر قابل قبول:

● هزینه های فاقد مدارک و مستندات

● هزینه های غیر مرتبط با فعالیت شرکت

● عدم تعلق هزینه به شرکت

● شناسایی هزینه های متعلق به سنوات بعد

● هزینه مالی مربوط به بانکها و مؤسسات غیرمجاز

● عدم پرداخت مالیات تکلیفی

● هزینه های تبلیغات و آموزش

● مزاد هزینه نسبت به حد نصاب آئین نامه های اجرایی قانون مالیاتهای مستقیم

● زیان کاهش ارزش دارایی، موجودی و سرمایه گذاریها

● پاداش هیئت مدیره

● هزینه مطالبات مشکوک الوصول در صورت عدم رعایت آئین نامه اجرایی مربوطه

- زیان تسعیر ارز در صورت عدم رعایت آئین نامه اجرایی مربوطه
- زیان خسارت به دارایی ها در صورت عدم رعایت آئین نامه اجرایی مربوطه
- مالیات حقوق، تکلیفی، عملکرد، اجاره و ....
- جرائم مالیاتها و بیمه
- ضایعات غیرعادی و غیرمتعارف
- بهره وامهای دریافتی و استفاده شده توسط شرکاء و شرکتهای تابعه و وابسته
- مغایرتهای مغایر با بند ۹ ماده ۱۴۸
- عوارض دولتی قابل اعمال در ذیل فاکتورهای فروش

### سوالات سرفصل حسابرسی مسئولیت های اجتماعی

- ۱- مفهوم مسئولیت اجتماعی و اهمیت آن را بنویسید؟
- مسئولیت اجتماعی به پاسخگویی در برابر جامعه در ارتباط با موضوعات مربوط به منافع عمومی مثل آسایش ، رفاه ، امنیت عمومی ، محیط زیست و اجتماع اشاره دارد .
- مسئولیت اجتماعی ، مجموعه وظایف و تعهداتی است که سازمان بایستی در جهت حفظ و مراقبت و کمک به جامعه ای که در آن فعالیت می کند ، انجام دهد .
- مجموعه ای از فعالیت های مربوط به اندازه گیری و پردازش عملکرد سازمان های تجاری و نقش آنها در نگهداری و محافظت از محیط زیست و ارائه ی خدمات متفاوت به جوامع محلی خود به شکل مستقیم و غیر مستقیم و گزارش این نتایج به گونه ای که جامعه قادر به ارزیابی عملکرد اجتماعی آن سازمان باشد .
- مسئولیت اجتماعی ، شرکت را با فنون بهبود مستمر در آمیخته و براین نظر است که باعث پایداری سازمان می شود .
- از انجائیکه امروزه با رشد و توسعه صنایع و واحدهای تجاری مختلف ، مسائل و مشکلات جدیدی بوجود آمده

است، لذا شرکت‌ها و سازمانها بایستی برای دستیابی به توسعه پایدار و ماندن در بازارهای رقابتی، به عواقب اعمال خود بر اجتماع و همچنین سلامت جامعه توجه ویژه داشته باشند.

چراکه وظیفه سازمانها محدود به پیشینه سازی سود و بازده اقتصادی نیست، بلکه شامل تمام جنبه‌های محیطی و خدمات اجتماعی نیز می‌شود.

همچنین شرکتها با ارائه اطلاعات در مورد مسئولیت‌های اجتماعی خود، باعث می‌شوند سطح بالاتری از شفافیت در مورد عملکرد شرکت برای استفاده کنندگان و سرمایه‌گذاران فراهم شود. هرچه شفافیت در گزارشگری بیشتر باشد به عنوان مشخصه‌ای برای شرکت‌های با عملکرد خوب به کار برده می‌شود.

## ۲- مفهوم حسابرسی مسئولیت اجتماعی بنویسید؟

حسابرسی مسئولیت‌های اجتماعی نام دیگر حسابرسی اخلاق، نظارت مستعار و تجزیه و تحلیل ارتباطات فی مابین شرکت، سهامداران و جامعه است.

حسابرسی مسئولیت‌های اجتماعی، در واقع خلق ارزش برای شرکت یا سازمان است.

حسابرسی مسئولیت‌های اجتماعی یک ارزیابی از اثرات اهداف غیر مالی یک سازمان را نشان می‌دهد که بطور سیستماتیک و قانونی، منعکس کننده عملکرد سازمان و دیدگاه ذینفعان آن سازمان است.

حسابرسی اجتماعی الزامات مرتبط با ذینفعان را بیان میکند. ذینفعان عبارتند از گروهها یا اشخاصی که دارای منافع مستقیم یا غیر مستقیم در سازمان بوده و یا در واحد تجاری سرمایه‌گذاری کرده‌اند. این گروهها شامل سهامداران، دارندگان اوراق مشارکت، کارگران، مشتریان، موسسات، پیمانکاران، تهیه‌کنندگان مواد اولیه، مقامات محلی و ... هستند. حسابرسی اجتماعی توسط خود واحد تجاری ایجاد شده و سازمان به طور مستقیم با آن درگیر است و یک شخص یا نهاد مستقل خارجی، صحت، درستی و عینیت حسابرسی اجتماعی را رسیدگی میکند.

## ۳- آیا حسابرسی اجتماعی در قلمرو حسابرسی قرار می‌گیرد؟

به دلیل این تصور که حسابرسان تنها در زمینه بررسی و تأیید اطلاعات اقتصادی تخصص دارند، مسئولیت حسابرسی در گذشته محدود به تأیید اطلاعات مالی بوده است و تاکنون پاسخ قاطعی به این سوال که آیا فعالیت‌های حسابرسی فقط محدود به موضوعات مالی می‌باشد، یا می‌توان موضوعاتی همانند مسئولیت‌های اجتماعی را در قلمرو حسابرسی قرار داد، داده نشده است. کمیته مسوول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی بر این باور است تا زمانی که موضوعات واجد شرط اساسی زیر باشند، می‌تواند در قلمرو حسابرسی قرار گیرد:

(۱) قابلیت استخراج شواهد جهت اثبات ادعاهای گزارش شده و همچنین کمیت پذیری و تأیید پذیری ادعاها

(۲) وجود سیستم پردازش اطلاعات جهت ثبت اتفاقات و رویدادها و یا نتایج حاصل از آنها



۳) وجود اتفاق نظر در خصوص معیارهای ارزیابی شواهد .

۴) صلاحیت حرفه ای حسابرس برای ارائه خدمات .

۵) مشخص کردن نحوه گزارشگری نتایج و همچنین ساختار گزارش .

وجود سیستم های گزارشگری اجتماعی حاکی از آن است که بررسی مسئولیت های اجتماعی شرکت می تواند در حیطه حسابرسی قرار گیرد .

هم اکنون استانداردهای گزارشگری اجتماعی در کشورهای هلند ، فرانسه ، استرالیا و آمریکا تدوین شده و شرکتهای ملزم به رعایت آنها هستند .

۴- انواع حسابرسی مسئولیت اجتماعی را نام برده توضیح دهید؟

۱) حسابرسی تولیدی

۲) حسابرسی تدافعی

حسابرسی تولیدی به گونه ای از حسابرسی اطلاق می شود که هدف و رسالت آن افزایش بهره وری ، افزایش سهم بازار و انجام سرمایه گذاری بلند مدت و اثربخش در سطح شرکت می باشد .

حسابرسی تدافعی به گونه ای از حسابرسی عنوان می شود که به هدف کاهش یا عدم ایجاد پرونده های حقوقی در ارتباط با عملیات شرکت می باشد .

۵- روش های حسابرسی اجتماعی را نام برده شرح دهید؟

این فرآیند ممیزی جهت انجام ، با ۳ روش متفاوت بشرح زیر صورت می پذیرد :

۱) تجزیه و تحلیل وضعیت سازمان توسط حسابرس مستقل انجام می شود .

۲) تجزیه و تحلیل وضعیت سازمان توسط خود شرکت ها انجام می شود .

۳) در نهایت بازرسی و ممیزی توسط حسابرسان مستقل انجام می شود .

بطور کلی سه روش فوق الذکر در صورت اجرا می تواند بصورت همزمان ویا بدنبال هم در شرکت صورت پذیرد و حسابرسان ، شرکت مورد رسیدگی را در پایان به عنوان مجریان مسئولیت اجتماعی شناسائی و مورد ممیزی قرار می دهند که بشرح زیر است :

- در مرحله اول حسابرس مستقل با تجزیه و تحلیل وضعیت موجود توصیه های لازم را به سازمان ارائه میکند .

- در مرحله دوم شرکت بدنبال ایجاد یک ساختار برای سازمان دهی و نظارت بر سیاست ها و مسئولیت های اجتماعی محوله و مربوط به سازمان را دنبال می کند .

- در نهایت در مرحله سوم در زمانی که سیاست های تدوین شده در حال اجرا می باشد ، همواره همراه با رسیدگی های قابل انجام توسط موسسات حسابرسی مستقل نسبت به ممیزی اظهارنامه های سالیانه مالی تمهیدات لازم در خصوص رسیدگی بر مسئولیت های اجتماعی سازمان صورت خواهد پذیرفت .

۶- حدود حسابرسی مسئولیت های اجتماعی را نام برده شرح دهید؟

(۱) شناسائی ذینفعان

(۲) تعیین دامنه حسابرسی

(۳) اهمیت سیاست اجتماعی

(۴) ایجاد تدوین سیاست اجتماعی

(۵) قوانین و مقررات

۱- شناسائی ذینفعان

اولین وظیفه حسابرسی مسئولیت اجتماعی ، شناسائی ذینفعان سازمان مربوط می باشد بطوریکه اگر چه هر گروه از ذینفعان ، به نحوی سهامدار شرکت تلقی می شوند و بر همین اساس حسابرسی مسئولیت اجتماعی هر گروه از سهامداران مذکور را به صورت جداگانه مورد مطالعه و ارزیابی قرار میدهد و در نهایت این گروه سهامداران را می بایست به عنوان یک کل در یک مجموعه مورد توجه قرار داد زیرا آنها منافع خود را برای دفاع از نگرانی موجود خود محدود نمی سازند .

حسابرسی مسئولیت اجتماعی ، اجزای یک شرکت را از جمله سیاست های اجتماعی شامل : اخلاق ، محیط زیست ، جامعه ، حقوق بشر و غیره را مورد بررسی قرار می دهد و برای هر کدام از موضوعات همه اعضاء را شناسائی و مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهد .

۲ دومین وظیفه تعریف و تدوین شده در خصوص حسابرسی مسئولیت اجتماعی شامل ارزیابی سیاست های زیر در سازمان می باشد

(۱) آیا به اخلاق و ارزش های اخلاقی سازمان احترام گذاشته می شود ؟

(۲) آیا شرایط محیط کار برای کارکنان مناسب است ؟

(۳) آیا به محیط زیست توجه می شود ؟

۴) آیا حقوق بشر رعایت می شود؟

۵) آیا به حقوق جامعه محلی و منطقه ای توجه می شود؟

۶) آیا به جامعه توجه می شود؟

۷) آیا سازمان خود را تابع و پیرو قوانین و مقررات می داند؟- تعیین دامنه حسابرسی

### ۳- اهمیت سیاست اجتماعی

توجه به سیاست اخلاق مدارانه در سیاست های اجتماعی امری بسیار قابل توجه است. بطوریکه تدوین سیاست های اخلاق مدارانه توسط شرکت در بلند مدت منجر به جذب سرمایه گذاران جهت افزایش ارزش سهام شرکت، افزایش سهم بازار محصولات از طریق بکارگیری بر چارچوب های اخلاقی در کارکنان از جمله، تقویت مشارکت و ساختن کارکنان خلاق و شایسته تحصیل می گردد.

سیاست کاری مناسب در جذب و حفظ نیروی انسانی منتج به افزایش بهره وری کارکنان خواهد شد. سیاست زیست محیطی شفاف و مناسب منجر به رضایت مشتریان علاقه مند به حفاظت از محیط زیست و سرمایه گذاران که از ترس خطرات زیست محیطی از شیوه های منتج به تخریب محیط زیست پرهیز می نمایند. سیاست های بشر دوستانه بهترین نقش مسئولیت اجتماعی سازمان ها تامین هزینه مسئولیت و نیروی کار مجرب و واجد شرایط است و این راهکاری تدافعی برای جلوگیری از ایجاد تحریم یا کمپین های اعتراضی است بطوریکه این راه می تواند بطور جدی منجر به لکه دار شدن شهرت شرکت و متهم کردن شرکت به مشارکت در فعالیت های جرم زا و نقض حقوق بشر و در نهایت کاهش قیمت سهام شرکت را به دنبال خواهد داشت.

سیاست های جامعه (عام) سیاست های جامعه نه تنها به ایجاد ریشه در یک پایگاه محلی برای شرکت خواهد شد بلکه منجر به افزایش بهره وری از نیروی کار درگیر در پروژه های در حال توسعه و مشتری مربوط و همچنین رهبری نمودن آنها در کسب و کار و توسعه مهارت های ارائه خدمات، ایجاد غرور سازمانی و تقویت حس وفاداری با ایجاد احساس مفید بودن می باشد.

سیاست توسعه ارتباطات با جامعه سیاست افزایش و تقویت شرکت صرفاً از طریق ارائه محصولات خوب صورت نمی پذیرد بلکه این سیاست ها منجر به ارائه تصویری بهتر از شرکت می باشد. زیرا که افزایش توسعه بازاریابی ناشی از قدر دانی مشتریان ناشی از ایجاد احساس خوب برای آنها منجر به ارائه تصویری مطلوب تر از شرکت می گردد.

#### ۴- تدوین سیاست اجتماعی

فرآیند حسابرسی مسئولیت اجتماعی به عنوان یک فرآیند حسابرسی و ارزیابی است نه فرایند بازرسی. نتیجه و موقعیتی که این جریان حسابرسی به ارمغان می آورد یک راه حل متناسب و با اندازه موزون و همه گیر خواهد بود و حسابرس تنها مربی یک گروه یا تیم که متشکل از مدیران ارشد شرکت که در حال انجام بررسی جهت جمع آوری اطلاعات مربوطه و در نتیجه یافتن یک راه حل مطلوب در این ارتباط هستند، می باشد و همچنین او به سازمانها مشاوره می دهد که با ادغام و ترکیب اطلاعات مربوط یک تصویر کامل از وضعیت و مسئولیت اجتماعی شرکتها را نشان دهد.

در روش استفاده شده توسط شرکت برای ایجاد و نهادینه سازی مسئولیت اجتماعی شرکت با توجه به جنبه های مختلف آن اقدامات متناسب را تبیین و ارزیابی های خود را انجام دهد و در نهایت با توجه به اینکه رهبر و مدیر شرکت اقدام به ایجاد و اجرای سیاست اجتماعی شرکت می نماید او کمک خواهد کرد که بهترین راهکار ممکن را برای اجرای سیاست های تدوین شده را توسط مدیران و رهبر سازمان انتخاب نمایند.

#### ۵- قوانین و مقررات

تشکیل و بنیان سازی ساختار سیاست مسئولیت اجتماعی در سازمانها کار ساده ای نیست. در حالیکه بعضی از قوانین مشخصی برای این امر در جامعه وجود دارد (این قوانین برای محافظت از جامعه طراحی شده اند و شرکت ها باید از آن تبعیت کنند) و همواره باید سازمان توجه ویژه ای به این قوانین داشته باشد اما انتخاب بخشی دیگر از موقعیت های خاص به سیاست های شرکت بستگی دارد و لیکن در نهایت، موارد در تعامل سازمان وجود دارد که هیچ راه حلی برای آن وجود ندارد. مواردی از این موضوع که همیشه باید سازمان به دنبال آن باشد ادغام سیاست اجتماعی تدوین شده و شرایط محیط کار سازمان است که در تمام مراحل بایستی به آن توسط مدیران ارشد بدان توجه ویژه نماید.

#### ۷- جایگاه حسابرسی مسئولیت های اجتماعی در ایران را بنویسید؟

در ایران سازمان حسابرسی به عنوان یک نهاد دولتی متولی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. در سال های اخیر این نهاد با تشکیل کمیته ها و گروههای کاری تخصصی در تدوین و نشر استانداردهای جدید بسیار فعال بوده، اما هنوز حوزه های بسیاری وجود دارند که در آنها هیچ گونه استانداردی در ایران وجود ندارد. یکی از این حوزه ها حسابرسی مسئولیت های اجتماعی است.

تدوین یک استاندارد خاص در هر کشوری رابطه مستقیم با زیر ساخت های اقتصادی و قوانین ومقررات حاکم بر آن کشور دارد ، چراکه در صورت نبود مجری قانونی قدرتمند برای اعمال یک استاندارد حرفه ای هر نوع فعالیتی در این زمینه با شکست مواجه خواهد شد . بنابراین با توجه به ضرورت تدوین چنین استاندارد هایی ضروریست که نهادهای قانون گذار و سازمان بورس زمینه های لازم را فراهم نمایند .

### سوالات سرفصل حسابرسی کنترل های داخلی

#### ۱- ارزش واهمیت حسابرسی داخلی برای سهامداران راتشریح نمایید؟

حسابرسی داخلی باعث اطمینان بخشی در زمینه فرایندهای راهبری سازمان، مدیریت ریسک و کنترل، شده و به سازمان کمک می کند تا به اهداف استراتژیک ، عملیاتی ، مالی و قانونی خود دست پیدا کند.

حسابرسی داخلی با ارائه ی شناخت و توصیه ها که بر اساس تحلیل ها و ارزیابی های داده ها و فرایندهای کسب و کار به دست می آیند،عاملی شتاب دهنده برای اثر بخشی و کارایی سازمان محسوب می شود.

حسابرسی داخلی با تعهد به صداقت و پاسخگویی به عنوان منبع مستقل مشاوره باعث ایجاد ارزش برای راهبران شرکت و مدیریت ارشد می شود.

هدف از ارائه این مطالب تاکید بر اهمیت نقش و جایگاه استاندارد دوم اجرای عملیات حسابرسی در فرایند حسابرسی مستقل است. این استاندارد مقرر می دارد که برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمونهای داخلی صاحبکار به دست آید. شناخت کنترل داخلی زمینه ساز برنامه ریزی حسابرسی به گونه ای موثر و کارآمدنیز هست .

فعالیت های حسابرسی داخلی در محیط های قانونی و فرهنگی متفاوت و در سازمان هایی با هدف ها، اندازه ها، پیچیدگی ها و ساختار های گوناگون و توسط اشخاص درون یا برون سازمانی اجرا می شود . اگرچه تفاوتها ممکن است بر شیوه ی حسابرسی داخلی در هر محیط تاثیر بگذارد، با این وجود، چنانچه حسابرسان داخلی بخواهند مسئولیتهای خود را ایفا کنند، رعایت استانداردهای بین المللی برای کار حرفه ای حسابرسی داخلی ضروری است.

## ۲- استانداردهای ملی برای کار حرفه ای حسابرسی داخلی را تشریح کنید؟

هدف ، اختیار و مسئولیت

هدف، اختیار و مسئولیت فعالیت حسابرسی داخلی باید به صورت رسمی در منشور حسابرسی داخلی ، هماهنگ با تعریف حسابرسی داخلی ، آئین نامه ی اخلاقی و استانداردها تعیین شود.

منشور حسابرسی داخلی سند رسمی است که هدف، محدوده ی اختیار و مسئولیت فعالیت حسابرسی داخلی را مشخص می کند.

\*استقلال و بی طرفی

فعالیت حسابرسی داخلی باید مستقل باشد و حسابرسان داخلی باید در انجام کار خود بی طرف باشند.

استقلال به معنای رها بودن از شرایطی است که توانایی فعالیت حسابرسی داخلی را برای انجام مسئولیت‌های حسابرسی داخلی بصورت بی طرفانه تهدید کنند.

بی طرفی به معنای نگرش ذهنی عاری از جانبداری در کار حسابرسی داخلی است که به حسابرسان داخلی اجازه می دهد برنامه های خود را بصورتی که در کار خود به آن معتقد هستند انجام داده و هیچ مصالحه و سازشی از نظر کیفیت صورت نگیرد

استقلال سازمانی

رئیس حسابرسی داخلی باید به سطحی از سازمان گزارش دهد که به حسابرسی داخلی اجازه می دهد مسئولیت‌هایش را ایفا کند. رئیس حسابرسی داخلی باید بصورت دوره ای منشور حسابرسی داخلی را بروز کرده و به تصویب مدیریت ارشد و مرجع تصمیم گیری برساند.

تعامل مستقیم با مرجع تصمیم گیری

رئیس حسابرسی داخلی باید مستقیماً با مرجع تصمیم گیری ارتباط برقرار کرده و تعامل داشته باشد

بی طرفی شخصی

حسابرسان داخلی باید نگرش بی طرفانه و بدون پیش داوری داشته باشند و از تضاد منافع بپرهیزند.

تضاد منافع موقعیتی است که در آن حسابرس داخلی، که در جایگاه معتمد قرار دارد، دارای علایق شخصی یا حرفه ای مغایر با استانداردها باشد. این علایق مغایر می تواند انجام بی طرفانه ی وظایف او را دشوار سازد. تضاد منافع می تواند ظاهری نامناسب ایجاد کند و باعث پایین آمدن میزان اعتماد به حسابرس داخلی، فعالیت حسابرسی داخلی و بطور کلی حرفه شود.

۳- چگونه استقلال یا بی طرفی حسابرسی داخلی خدشه دار می شود

در صورتیکه استقلال یا بی طرفی بصورت واقعی یا ظاهری خدشه دار شود جزئیات امر باید برای اشخاص مربوط افشا شود. ماهیت افشا به نوع خدشه بستگی خواهد داشت.

خدشه دار شدن استقلال سازمانی و بی طرفی شخصی می تواند شامل تضاد منافع شخصی، محدودیت در دامنه کار، محدودیت در دسترسی به سوابق، کارکنان، دارایی ها و منابع مانند محدودیت در تامین بودجه باشد، اما صرفا به این موارد محدود نمی شود.

حسابرسان داخلی باید از ارزیابی عملیات مشخصی که قبلا مسئول آنها بوده اند خودداری کنند. بی طرفی در صورتی خدشه دار می شود که حسابرس داخلی خدمات اطمینان بخشی را برای فعالیتی ارائه دهد که قبلا مسئول آن بوده است.

کارهای اطمینان بخشی در مورد وظایفی که رئیس حسابرسی داخلی مسئولیت آنها را بر عهده داشته باشد، باید توسط شخصی مستقل و با صلاحیت نظارت و بازبینی شود.

حسابرسان داخلی می توانند برای عملیاتی که قبلا مسئولیت آنها را بر عهده داشته اند خدمات مشاوره ارائه کنند.

۴- مهارت و مراقبت حرفه ای در حسابرسی داخلی را توضیح دهید؟

کارهای حسابرسی داخلی باید با مهارت و مراقبت حرفه ای صورت گیرد.

مهارت:

حسابرسان داخلی باید دانش، مهارت ها و سایر صلاحیتهای لازم را برای انجام مسئولیتهای فردی خود داشته باشند. واحد حسابرسی داخلی در مجموع باید دانش، مهارتها و سایر توانایی ها و شایستگی های لازم را برای انجام مسئولیتهایش داشته باشد، یا آنها را کسب کند .

چنانچه کارکنان حسابرسی داخلی فاقد دانش، مهارت‌ها یا سایر توانایی‌ها و شایستگی‌های لازم برای اجرای تمام یا بخشی از کارهای اطمینان بخشی باشند، رئیس حسابرسی داخلی باید از مشاوران و دستیاران توانا و شایسته بهره‌گیری کند.

حسابرسان داخلی باید دانش کافی را برای شناسایی علایم و نشانه‌ها و ارزیابی ریسک تقلب داشته باشند، اما انتظار نمی‌رود از تخصص و تبحر افرادی برخوردار باشند که مسئولیت اصلی آنان کشف و بررسی تقلب است. مراقبت حرفه‌ای:

حسابرسان داخلی باید مراقبت و مهارتی را اعمال کنند که منطقی و به‌طور نسبی از یک حسابرس داخلی محتاط و شایسته انتظار می‌رود. مراقبت حرفه‌ای متضمن مصونیت از خطا یا خطا ناپذیری نیست.

حسابرس داخلی باید از ریسک‌های قابل ملاحظه‌ای که ممکن است بر اهداف عملیات یا منابع تاثیر بگذارند، آگاه باشد. با این حال رویه‌های اطمینان بخشی حتی هنگامی که با اعمال مراقبت حرفه‌ای اجرا شوند، به تنهایی ضامن شناسایی تمام ریسک‌های قابل ملاحظه نیستند.

حسابرس داخلی در اعمال مراقبت حرفه‌ای باید استفاده از تکنیک‌های حسابرسی مبتنی بر فناوری و سایر تکنیک‌های تحلیل داده‌ها را مد نظر قرار دهد.

۵- ارزیابی درون سازمانی و برزن سازمانی را توضیح دهید؟

ارزیابی‌های درون سازمانی باید شامل موارد زیر باشد:

\* پایش مستمر عملکرد واحد حسابرسی داخلی؛ و

\* بازنگری‌های دوره‌ای از طریق خود ارزیابی یا ارزیابی به وسیله‌ی سایر اشخاص درون سازمانی آشنا با روش‌های عملی حسابرسی داخلی.

پایش مستمر بخشی از یک نظارت یکپارچه، بازنگری و سنجش روزانه‌ی فعالیت حسابرسی داخلی است.

بازنگری‌های دوره‌ای، ارزیابی‌هایی هستند که میزان مطابقت فعالیتها را با تعریف حسابرسی داخلی، آیین نامه‌ی اخلاقی و استانداردها ارزیابی می‌کنند.

ارزیابی برون سازمانی باید حداقل هر پنج سال یکبار به وسیله‌ی یک بررسی کننده یا یک تیم بررسی کننده‌ی مستقل واجد شرایط برون سازمانی، اجرا شود.



درمورد تیم بررسی کننده، لازم نیست همه ی اعضای گروه همه ی قابلیت ها را داشته باشند. این تیم در مجموع باید شایسته باشد. رئیس حسابرسی داخلی هنگام ارزیابی شایستگی و صلاحیت بررسی کننده یا تیم بررسی کننده از قضاوت حرفه ای خود استفاده می کند.

رئیس حسابرسی باید نتایج برنامه ی تضمین و ارتقای کیفیت را به مدیریت ارشد و مرجع تصمیم گیری اطلاع دهد.

۶- آئین نامه های اخلاقی حسابرسان داخلی را بنویسید؟

از حسابرسان داخلی انتظار می رود اصول زیر را بکار گرفته و رعایت کنند:

1- درستکاری: درستکاری حسابرسان داخلی باعث ایجاد اعتماد شده و در نتیجه مبنایی برای اتکا به قضاوت آنها پدید می آورد.

2- بی طرفی: حسابرسان داخلی بالاترین سطح بی طرفی حرفه ای را در جمع آوری، ارزیابی، و ارائه ی اطلاعات در مورد فعالیت یا فرایند مورد بررسی نشان می دهند.

3- راز داری: حسابرسان داخلی به ارزش و حق مالکیت اطلاعاتی که دریافت می کنند احترام گذاشته و بدون داشتن اختیار مناسب آنها را فاش نمی کنند.

۴- صلاحیت: حسابرسان داخلی دانش، مهارت ها و تجربه یمورد نیاز در اجرای خدمات حسابرسی داخلی را به کار می گیرند.

الف) درستکاری

1- حسابرسان داخلی کار خود را با درستکاری، جدیت و احساس مسئولیت انجام خواهند داد.

2- قوانین را رعایت کرده و اطلاعاتی که قانون و حرفه درخواست می نماید، ارائه می کنند.

3- به طور آگاهانه در فعالیت های غیر قانونی یا اعمالی که برای حرفه ی حسابرسی داخلی یا سازمان وجهه ی مناسبی ندارند، مشارکت نخواهند کرد.

۴- به اهداف اخلاقی و مشروع سازمان احترام گذاشته و برای دستیابی به آنها تلاش خواهند کرد.

ب) بی طرفی

1- در هیچ فعالیت یا رابطه ای که احتمال می دهند به ارزیابی بی طرفانه آسیب وارد کند، شرکت نخواهند کرد.

2- هیچ چیزی را که احتمال می رود به قضاوت حرفه ای خدشه وارد کند، نخواهند پذیرفت.

۳- هرگونه اطلاعات با اهمیت را که در صورت عدم افشاء به روند گزارشگری فعالیت ها آسیب خواهند رساند، افشا خواهند کرد

ج) رازداری

1- در استفاده و محافظت از اطلاعاتی که در دوره ی فعالیتشان به دست می آورند، محتاط خواهند بود

۲- از اطلاعات برای به دست آوردن منافع شخصی یا به هر حالتی که بر خلاف قانون یا اهداف اخلاقی و مشروع سازمان باشد، استفاده نخواهند کرد.

د) صلاحیت

1- تنها در خدماتی مشارکت خواهند کرد که دانش، تجربه و مهارت لازم را برای انجام آنها داشته باشند.

2- خدمات حسابرسی داخلی را مطابق با استانداردهای بین المللی برای کار حرفه ای حسابرسی داخلی انجام خواهند داد.

۳- به طور مداوم مهارت، کارآیی و کیفیت خدماتشان را افزایش خواهند داد.

## حسابرسی رویداد های مالی آتی

• اطلاعات مالی آتی.

اطلاعات مالی که مبتنی بر مفروضاتی در باره رویدادهای آتی و اقدامات احتمالی واحد مورد رسیدگی است.

این اطلاعات از لحاظ ماهیت، بسیار ذهنی و تهیه آن مستلزم اعمال قضاوت قابل توجه است.

اطلاعات مالی آتی، به رویدادها و اقداماتی مربوط می‌شود که هنوز واقع نشده و ممکن است واقع نشود.

گرچه ممکن است شواهدی به منظور پشتیبانی از مفروضات زیربنای تهیه اطلاعات مالی آتی در دسترس باشد، اما این گونه شواهد، خود مربوط به آینده است و از این رو، به دلیل ماهیت نظری، با شواهد معمول قابل دسترس در حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی متفاوت است. بنابراین، حسابرس نمی‌تواند درباره تحقق نتایج نشان داده شده در اطلاعات مالی آتی اظهار نظر کند.

• بخش ۳۴۰ استانداردهای حسابرسی، استانداردها و راهنماییهای لازم را درباره نحوه رسیدگی و گزارش

نسبت به این قبیل اطلاعات ارائه می‌کند. گزارش حسابرس در کار رسیدگی به اطلاعات مالی آتی،

بیانگر اطمینان سلبی در این باره است که آیا مفروضات، مبنای معقولی را برای اطلاعات مالی آتی

فراهم می‌کند و نیز اظهار نظر نسبت به آن که آیا اطلاعات مالی آتی، بر اساس مفروضات مذکور به

درستی تهیه، و طبق استانداردهای حسابداری ارائه شده است. این گزارش همچنین هشدار در ارتباط

با قابلیت دستیابی به نتایج است.

اطلاعات مالی پیش بینی شده :

اطلاعات مالی آتی تهیه شده بر مبنای مفروضاتی در باره رویدادهای آتی است که مدیریت انتظار دارد رخ دهد و

اقداماتی که مدیریت در تاریخ تهیه اطلاعات، انتظار دارد در آینده انجام دهد (مفروضات بهترین برآورد).

اطلاعات مالی فرضی.

اطلاعات مالی آتی که بر اساس یکی از مبنای زیر تهیه شده است:

الف. مفروضات ذهنی در باره رویدادهای آتی و اقدامات مدیریت که لزوماً انتظار وقوع آنها نمی رود؛ مانند مفروضاتی که برخی واحدهای تجاری در مرحله پیش از بهره برداری یا در هنگام بررسی تغییر عمده در نوع عملیات خود در نظر می گیرند.

ب. ترکیبی از مفروضات بهترین برآورد و مفروضات ذهنی.

حسابرس باید در کار رسیدگی به اطلاعات مالی آتی، شواهد کافی و مناسبی را درباره موارد زیر کسب کند:

- لف. نامعقول نبودن مفروضات بهترین برآورد مدیریت که زیر بنای اطلاعات مالی آتی است و سازگاری مفروضات ذهنی با هدف اطلاعات است.
- پ. ارائه اطلاعات مالی آتی به نحو مناسب و افشای کافی مفروضات با اهمیت، از جمله تفکیک روشن مفروضات بهترین برآورد و مفروضات ذهنی
- ب. تهیه اطلاعات مالی آتی بر مبنای مفروضات مربوط، به نحو مناسب.
- ت. تهیه اطلاعات مالی آتی به طور یکنواخت با صورتهای مالی تاریخی و با استفاده از رویه های حسابداری مناسب حسابرس پیش از پذیرش کار رسیدگی به اطلاعات مالی آتی، لازم است از جمله به موارد زیر توجه کند:
- استفاده مورد نظر از اطلاعات.
- نشر عمومی یا محدود اطلاعات
- ماهیت مفروضات (یعنی مفروضات، بهترین برآورد است یا ذهنی).
- دوره تحت پوشش اطلاعات.

حسابرس باید هنگامی که مفروضات، کاملاً غیر واقع بینانه است یا بر این باور است که اطلاعات مالی آتی برای استفاده مورد نظر نامناسب است، از پذیرش کار خودداری یا از آن کناره گیری کند

شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی :

حسابرس برای ارزیابی این نکته که مفروضات عمده لازم جهت تهیه اطلاعات مالی آتی تعیین شده است، باید شناخت کافی از فعالیت واحد مورد رسیدگی کسب کند.

میزان توجه پذیری اتکا بر اطلاعات مالی تاریخی واحد مورد رسیدگی را ارزیابی کنید.

ارائه و افشا:

- حسابرس هنگام ارزیابی ارائه و افشای اطلاعات مالی آتی، لازم است علاوه بر رعایت هرگونه الزامات خاص قانونی و مقرراتی یا استانداردهای حرفه‌ای مربوط، موارد زیر را نیز مورد توجه قرار دهد
- الف - آگاه‌کننده بودن اطلاعات مالی آتی و گمراه‌کننده نبودن آن.
- ب - افشای روشن رویه‌های حسابداری در یادداشتهای همراه اطلاعات مالی آتی.
- پ - کفایت افشای مفروضات مدیریت در یادداشتهای همراه اطلاعات مالی آتی. نوع مفروضات مدیریت (بهترین برآورد یا ذهنی) باید به روشنی مشخص شده باشد. چنانچه مفروضات مزبور به زمینه‌های با اهمیتی مربوط باشد که با ابهام زیاد همراه است، ابهامات مزبور و میزان تاثیرپذیری نتایج از این ابهامات نیز باید به‌گونه‌ای کافی افشا شده باشد.
- ت - افشای تاریخ تهیه اطلاعات مالی آتی. لازم به توضیح است که مدیریت باید مناسب بودن مفروضات مزبور را به این تاریخ، تایید کند، حتی اگر اطلاعات مبنای آنها، طی یک دوره زمانی گردآوری شده باشد.

- ث - واضح و آشکار بودن مبانی تعیین دامنه و عدم انتخاب دامنه به گونه‌ای جانبدارانه یا گمراه کننده، در مواردی که نتایج در اطلاعات مالی آتی به صورت دامنه (یعنی، از یک حداقل تا یک حداکثر) ارائه شده است.

- ج - افشای هرگونه تغییر در رویه‌های حسابداری از تاریخ آخرین صورتهای مالی تاریخی همراه با دلایل هر تغییر و آثار آن بر اطلاعات مالی آتی.

روش های رسیدگی :

- حسابرس هنگام تعیین ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روشهای رسیدگی باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف. احتمال وجود تحریف عمده.

ب. شناخت کسب شده در طول رسیدگیهای قبلی.

پ. صلاحیت مدیریت برای تهیه اطلاعات مالی آتی.

ت. میزان تاثیرگذاری قضاوتهای مدیریت بر تهیه اطلاعات مالی آتی.

ث. کفایت و اتکا پذیری داده های زیربنای اطلاعات مالی آتی.

- حسابرس باید در باره کاربردهای مورد نظر اطلاعات مالی آتی، کامل بودن مفروضات عمده مدیریت و پذیرش مسئولیت اطلاعات مالی آتی توسط مدیریت، از مدیریت تاییدیه کتبی دریافت کند.

گزارش رسیدگی به اطلاعات مالی آتی :

- گزارش حسابرس باید حاوی موارد زیر باشد:

الف. عنوان.

ب. مخاطب.

پ. مشخص کردن اطلاعات مالی آتی.

ت. اشاره به استاندارد حسابرسی مربوط به رسیدگی اطلاعات مالی.

ث. تصریح اینکه مسئولیت اطلاعات مالی آتی (شامل مفروضات زیربنای آنها) با

مدیریت واحد مورد رسیدگی است.

ج. در صورت نیاز، اشاره به هدفهای اطلاعات مالی آتی و یا هر گونه محدودیت

در استفاده از آن.

چ. ارائه اطمینان سلبی در باره این که آیا مفروضات، مبنای معقولی را برای اطلاعات

مالی آتی فراهم می کند یا خیر.

ح. اظهارنظر در باره این که آیا اطلاعات مالی آتی، بر اساس مفروضات به درستی تهیه،

و طبق استانداردهای حسابداری ارائه شده است یا خیر.

خ. ارائه هشدارهای مناسب در باره قابلیت دستیابی نتایج مندرج در اطلاعات مالی آتی.

د. تاریخ گزارش که باید به تاریخ تکمیل اجرای روشهای رسیدگی باشد.

ذ. نشانی حسابرس.

ر. نام و امضا.

• هر گاه حسابرس به این نتیجه برسد که نحوه ارائه و افشای اطلاعات مالی آتی، کافی و

مناسب نیست باید حسب مورد، اظهارنظر مشروط یا اظهارنظر مردود ارائه کند.

• هر گاه حسابرس به این نتیجه برسد که یک یا چند فرض از مفروضات عمده، مبنایی معقول

برای اطلاعات مالی آتی (تهیه شده بر اساس مفروضات بهترین برآورد یا مفروضات ذهنی)

فراهم نمی کند، باید اظهارنظر مردود ارائه ، یا از کار رسیدگی کناره گیری کند.

• چنانچه شرایط حاکم بر رسیدگی مانع از اجرای یک یا چند روش ضروری شود حسابرس باید

از کار رسیدگی کناره گیری کند یا محدودیت در دامنه رسیدگی را در گزارش خود توصیف،

و نسبت به اطلاعات مالی آتی، عدم اظهارنظر ارائه نماید(در این شرایط حسابرس مجاز به ارائه اظهارنظر

مشروط نیست).

سطح اطمینان در باره مفروضات :

- حسابرس هنگام گزارشگری در باره معقول بودن مفروضات مدیریت، معمولاً تنها اطمینانی در سطح متوسط، به صورت اطمینان سلبی (منفی) ارائه می کند.
- برای مثال، "این موسسه به مواردی برخورد نکرده است که متقاعد شود مفروضات مزبور، مبنایی معقول را برای تهیه اطلاعات مالی پیش بینی شده فراهم نمی کند".
- ارائه اطمینان در سطح متوسط، عموماً به دلیل ماهیت غیرقطعی شواهد پشتیبان مفروضات مربوط به آینده است.
- با این وجود، اگر حسابرس به اندازه کافی متقاعد شده باشد، از ارائه اطمینان مثبت در ارتباط با مفروضات منع نشده است.

سطح اطمینان در باره نحوه تهیه و موارد افشا :

- حسابرس عموماً می تواند در باره نحوه تهیه و موارد افشای اطلاعات مالی آتی نیز اطمینان بخشی کند.



- حسابرس بدین منظور می تواند از روشهایی چون محاسبه مجدد و بررسی ثبات درونی اطلاعات استفاده کند تا از درستی تهیه اطلاعات مالی آتی بر مبنای مفروضات تعیین شده، طبق استانداردهای حسابداری، متقاعد شود.

سطح اطمینان در باره قابلیت دستیابی نتایج:

- حسابرس نمی تواند در باره قابلیت دستیابی نتایج مندرج در اطلاعات مالی آتی، اظهار نظر کند. اطلاعات موجود در این مورد عموماً آینده نگر است، و در مقایسه با اطلاعات مالی تاریخی، جنبه های نظری آنها قوی تر است.
- بنابراین، اطمینان بخشی نسبت به قابلیت دستیابی آنها، میسر نمی باشد.

ارزیابی قابلیت اتکای اطلاعات تاریخی:

- حسابرس باید هماهنگی و سازگاری مبنای تهیه اطلاعات مالی آتی با مبنای اطلاعات مالی تاریخی را مورد ارزیابی قرار دهد.
- حسابرس، همچنین، از اطلاعات مالی تاریخی، به عنوان عصبای دست خود در ارزیابی مفروضات مدیریت استفاده می کند.
- در نتیجه، حسابرس باید مشخص کند که آیا اطلاعات تاریخی مربوط، حسابرسی یا بررسی اجمالی گردیده و در تهیه آنها از استانداردهای حسابداری مناسبی استفاده شده است یا خیر.
- چنانچه بخشی از دوره تحت پوشش اطلاعات مالی آتی سپری شده باشد، حسابرس حدود روشهای لازم برای رسیدگی به اطلاعات مالی تاریخی را مورد توجه قرار می دهد.

ارزیابی دوره تحت پوشش اطلاعات مالی آتی:

- هر چه طول دوره تحت پوشش اطلاعات بیشتر باشد، جنبه های نظری مفروضات افزایش می یابد؛ از این رو با طولانی تر شدن دوره، توانایی مدیریت برای تعیین مفروضات بهترین برآورد کاهش می یابد.
- به هر حال ، دوره تحت پوشش بهترین برآورد نمی تواند طولانی تر از دوره ای باشد که مدیریت، مبانی معقولی برای مفروضات خود دارد.
- حسابرس در ارزیابی اینکه آیا مدیریت مبنایی معقول برای مفروضات خود دارد یا خیر، باید به عواملی از این دست توجه کند:

الف. طول چرخه عملیات واحد مورد رسیدگی.

ب. میزان اتکاپذیری شواهد پشتوانه مفروضات.

پ. نیازهای استفاده کنندگان.

#### ارزیابی مفروضات ذهنی

- کسب شواهد پشتوانه مفروضات ذهنی ضروری نیست ، اما حسابرس باید به این نکته توجه داشته باشد که آیا کلیه آثار عمده این مفروضات، توسط مدیریت مورد ارزیابی قرار گرفته است یا خیر.
- برای مثال، چنانچه پیش بینی رشد فروش فراتر از ظرفیت جاری واحد مورد رسیدگی باشد ، آنگاه مفروضات مربوط به اطلاعات مالی آتی باید شامل سرمایه گذاری لازم برای ایجاد ظرفیت اضافی یا هزینه های خرید محصولات از دیگران، جهت تحقق فروش پیش بینی شده باشد.
- همچنین حسابرس باید نسبت به سازگاری مفروضات با هدف اطلاعات مالی

آتی ، و نبود دلیلی آشکار مبنی بر واقع بینانه نبودن آن مفروضات ، متقاعد شود.

مسئولیت‌های مدیریت :

- مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی آتی، شامل مشخص کردن و افشای مفروضات و سایر اطلاعات مربوط، با مدیریت است.

- هر گاه اطلاعات مالی آتی به طور عادی توسط واحد تجاری تهیه شود ، مسئولیت استقرار کنترلهای داخلی برای سیستم مورد استفاده در تهیه این اطلاعات ، با مدیریت خواهد بود.

- مسئولیت بکارگیری و سرپرستی افراد با تجربه و واجد تخصص لازم برای تهیه اطلاعات مالی آتی ، با مدیریت است.

## سوالات و خلاصه استاندارد ۷۰۰

## کلیات

## دامنه کاربرد

این استاندارد، مسئولیت حسابرس در زمینه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی و همچنین، شکل و محتوای گزارش حسابرس، به عنوان محصول حسابرسی صورتهای مالی، را تعیین و توصیف می‌کند.

این استاندارد یکنواختی گزارشهای حسابرسی را بهبود می‌بخشد. یکنواختی در گزارش حسابرسی، اعتبار آن را افزایش می‌دهد و به درک استفاده کنندگان و تشخیص شرایط غیر عادی کمک می‌کند.

## اهداف

اهداف حسابرس عبارت است از:

الف. اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، براساس ارزیابی نتایج به دست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده، و

ب. ارائه اظهارنظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن.

## الزامات

اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی

حسابرس باید درباره اینکه آیا صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند.

حسابرس برای تعیین نوع اظهارنظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورتهای مالی از تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر.

**برای این نتیجه‌گیری، حسابرس باید موارد زیر را مدنظر قرار دهد:**

الف. نتیجه‌گیری در مورد کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب طبق استاندارد ۳۶۳۰؛

ب. نتیجه‌گیری در مورد بااهمیت بودن یا نبودن تحریفهای اصلاح نشده (به تنهایی یا در مجموع) و طبق استاندارد ۳۷۴۵۰،

پ. ارزیابیهای لازم طبق بندهای ۱۱ تا ۱۳ این استاندارد.

**حسابرس باید با توجه به الزامات استانداردهای حسابداری، به ویژه موارد زیر را ارزیابی کند:**

الف. کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری؛

ب. هماهنگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها؛

پ. معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت؛

ت. مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی؛

۴. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی"

۵. استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"

ث . کفایت اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی، جهت کمک به استفاده‌کنندگان برای درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات مندرج در صورتهای مالی؛ و (رک: بند ت-۴)

ج . مناسب بودن اصطلاحات مورد استفاده در صورتهای مالی، شامل عناوین صورتهای مالی.

تعریف اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول):

. حسابرس زمانی باید اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه کند که براساس نتیجه‌گیری او صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است.

دلایل اظهار نظر تعدیل شده (مشروط - عدم اظهار نظر - مردود):

الف. براساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که، صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا - (ابهام)

ب . قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری درباره نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی نباشد، (محدودیت)

اجزای گزارش حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۰ را نام ببرید؟

**عنوان**

. گزارش حسابرس باید عنوانی داشته باشد که مشخصاً نشان دهد گزارش یک حسابرس مستقل است.

## مخاطب

مخاطب گزارش حسابرس باید با توجه به شرایط قرارداد و یا الزامات قانونی مشخص شود.

## بند مقدمه

- . در بند مقدمه گزارش حسابرس باید مطالب زیر تصریح شود:
  - الف. نام واحد تجاری که صورتهای مالی آن حسابرسی شده است؛
  - ب. اینکه صورتهای مالی، حسابرسی شده است؛
  - پ. عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده؛
  - ت. عطف یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی؛
  - ث. تاریخ و دوره تحت پوشش صورتهای مالی.

## مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

- . در این بخش از گزارش حسابرس، مسئولیتهای اشخاصی که در قبال تهیه صورتهای مالی مسئولیت دارند، توصیف می شود. عموماً این مسئولیت به عهده هیئت مدیره واحد تجاری یا ارکان مشابه آن است.
- . برای توصیف مسئولیت، در گزارش باید تصریح شود که هیئت مدیره مسئول تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری است؛ این مسئولیت از جمله شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

## مسئولیت حسابرس

- . در گزارش حسابرس باید بیان شود که مسئولیت حسابرس، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. در گزارش حسابرس همچنین باید بیان شود که این استانداردها ایجاب

می‌کند حسابرس الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت، و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

در گزارش حسابرسی باید تصریح شود که آیا به اعتقاد حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنایی برای اظهارنظر، کافی و مناسب است یا خیر.

### اظهارنظر حسابرس

هنگام ارائه اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری، نظر حسابرس باید با استفاده از عبارت "... صورتهای مالی ...، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد" اظهار شود. (رک: بندهای ت-۱۹ و ت-۲۰)

در مواردی که گزارش حسابرس به زبانی غیر از زبان فارسی ارائه می‌شود باید در بند اظهارنظر به "استانداردهای حسابداری ایران" اشاره شود.

### سایر مسئولیتهای گزارشگری

چنانچه حسابرس علاوه بر مسئولیتهای بیان شده در استانداردهای حسابرسی برای گزارش نسبت به صورتهای مالی، سایر مسئولیتهای گزارشگری خود را در گزارش حسابرس مطرح کند، باید این مسئولیتهای در بخش جداگانه‌ای از گزارش با یک عنوان فرعی مناسب مانند "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" درج شود.

### امضای حسابرس

گزارش حسابرس باید توسط افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط امضا شود.



### تاریخ گزارش حسابرس

تاریخ گزارش حسابرس نباید قبل از تاریخ تکمیل فرایند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی، باشد. این شواهد باید نشان‌دهنده موارد زیر نیز باشد

الف. صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی، تهیه شده است؛ و

ب. اشخاص ذیربط مسئولیت صورتهای مالی را پذیرفته‌اند.

### نشانی حسابرس

۳۴. نشانی حسابرس باید در گزارش وی درج شود.

## با آرزوی موفقیت در تمام آزمون های زندگی